



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

7-9-16
2:55

SALA PLENA

SENTENCIA: 204/2016.
FECHA: Sucre, 21 de abril de 2016.
EXPEDIENTE N°: 827/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION
contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 79 a 85, en la cual la Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION, legalmente representada por Marcelo Rodríguez, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0766/2012 de 3 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 148 a 151, la réplica de fs. 154 a 157, la dúplica a fs. 160 y vta., los antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Resolución Determinativa 17-000685-11 observó el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión 2006, que estableció una deuda tributaria de 13.937.417 UFV's equivalentes a Bs.- 23.944.762, importe que incluyó Tributo Omitido actualizado, Interés y Sanción por omisión de pago, calculado a la fecha de la mencionada Resolución Determinativa. Posteriormente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0112/2012, resolvió revocar parcialmente dicha Resolución Determinativa, declarando firme y subsistente la deuda tributaria por Bs. 352.343, así como las multas por incumplimiento de deberes formales en la suma de 24.000 UFV's y **dejó sin efecto la suma de Bs.- 6.609.729 por tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a la observación de Gross Up e IUE - Beneficiarios del Exterior.** Es así que el 15 de mayo de 2012 ARCHER procedió a pagar mediante Formulario 1000 (Número de Orden 786318390) el importe señalado en la Resolución de Alzada de Bs.- 352.343, adicionando mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, efectuando un pago total de Bs.- 1.126.915, procediendo incluso a pagar la multa por incumplimiento a los deberes formales en la suma de 24.000 UFV's. Para finalmente mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0766/2012 de 3 de septiembre, **revocar parcialmente la Resolución de Alzada en la parte referida a las observaciones por Gross Up e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior,** manteniendo firme y subsistente el monto de Bs.- 352.343 respecto al tributo omitido, así como las multas por incumplimiento a los deberes formales en 24.000 UFV's y mantener firme y subsistente la cuestionada Resolución Determinativa, cuya deuda tributaria alcanzó a la suma de Bs.- 23.944.762.

Revisado

I.2. Fundamentos de la demanda:

I.2.1. Deducción Gross Up retenciones RC-IVA, IT, IUE e IUE-BE.-

Señala que la Resolución Jerárquica no realizó una valoración adecuada de los hechos y los argumentos que respaldan el reconocimiento del **Gross Up como un gasto deducible, limitándose a señalar que no puede asumirse como gasto la carga tributaria o pago del impuesto retenido; puesto que, el mismo debe ser trasladado al sujeto pasivo que se benefició con el pago; y en consecuencia, las retenciones debieron ser reducidas del importe que debió ser cancelado al sujeto pasivo**, sin entrar a un análisis conceptual y fáctico del referido Grossing Up, ya que la Administración Tributaria basó su observación en que las retenciones las cuales se incrementaron a los gastos realizados por ARCHER, no corresponden ser deducibles del IUE en su calidad de Agente de Retención, siendo que el único fundamento legal que invocó la Resolución impugnada, para confirmar dicho reparo, fue el **art. 14 del DS 24051**, que prohíbe la deducción de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, es decir, que asumió como único fundamento, que el Gross Up, está constituido por impuestos indirectos, apreciación que no comparte la empresa demandante, por que la deducción tomada por esta corresponde al precio total pagado a sus proveedores.

Agrega que en la instancia de alzada se apreció correctamente al Gross Up, reconociendo que si bien en el caso del IUE-BE y el RC-IVA, ARCHER debió actuar como Agente de Retención, en los hechos a raíz de las prácticas comerciales, la empresa demandante asumió el costo de las retenciones, representándole un gasto adicional que mereció ser deducido, por contar con los requisitos precisos al ser un gasto necesario y vinculado con la fuente, quedando claro que esta operación no implica daño económico al fisco, sino importes mayores a las retenciones tributarias, al elevarse la base imponible del tributo, señalando que no se puede desechar la realidad económica de la operación del Gross Up, castigando al contribuyente que cumplió con la retención del impuesto, desconociendo la deducibilidad del gasto efectuado en su totalidad.

I.2.2. No se configuró el Hecho Imponible del Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarias del Exterior (IUE-BE).-

Indica que tanto la Administración Tributaria como la Autoridad demandada, **crearon una supuesta renta gravada donde no se produjo el hecho generador, confundiendo un simple depósito bancario internacional con el pago de una renta de fuente Boliviana a un beneficiario del exterior, sin hacer el mínimo esfuerzo por caracterizar el tipo de renta**, ya que la Resolución Determinativa observó la **falta de retención del IUE-BE, por unos depósitos efectuados a la cuenta bancaria de la Casa Matriz**, por parte de su cliente de ARCHER, motivó que configuró el hecho imponible del IUE-BE, observación que fue revocada por la Resolución de Alzada, al realizar un correcto análisis de todos los elementos normativos y las actividades efectuadas por la empresa impetrante; sin embargo, menciona que la Resolución Jerárquica, revocó la Resolución de Alzada y confirmó nuevamente la observación de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Resolución Determinativa, incurriendo en el mismo error sobre la interpretación y aplicación del IUE-BE.

Añade, que el 21 de marzo de 2005 ARCHER y Repsol YPF E&P Bolivia S.A., suscribieron el Contrato RYB-188/05 (Servicios de Alquiler de Equipos de Perforación), equipos que se encontraban en territorio nacional y habida cuenta que la empresa accionante es un establecimiento permanente de una sociedad extranjera, cumplió con la facturación correspondiente a favor de Repsol, **esta que por razones operativas procedió a realizar los pagos mediante depósitos bancarios a una cuenta receptora inter compañías que esta a nombre de la Casa Matriz de Archer (Sevoil international LTD)**, una vez acreditados los depósitos a esa cuenta receptora, **dicha Casa Matriz procedió al inmediato reenvío de la totalidad del dinero a ARCHER**, ya que contablemente ARCHER registró la totalidad de los pagos efectuados por Repsol, como ingresos por servicios, denotando el Estado de Resultados de la gestión al señalar que como cualquier otra prestación realizada en territorio nacional, estuvo sujeta al pago del IVA, IT de manera mensual y del IUE al concluir la gestión, cumpliendo con todos los impuestos establecidos, arguyendo que pese a lo manifestado, la Administración Tributaria y la AGIT, **interpretaron que los pagos efectuados por Repsol a la cuenta bancaria de la Casa Matriz de ARCHER, corresponden a remesas efectuadas a un beneficiario del exterior sujetas al IUE-BE, sin llegar a definir el tipo de renta que se pretende gravar.**

Refiere que la Resolución impugnada incurrió en errores de interpretación y de aplicación del IUE-BE al circunscribir el hecho material del hecho imponible de dicho impuesto al simple acto de la remesa, ya que este impuesto no es un impuesto a las remesas, sino a la renta obtenida por beneficiarios del exterior, provenientes de actividades concretamente identificadas como generadores de renta de fuente boliviana, **sin señalarse si la supuesta renta proviene de la distribución de utilidades o del servicio prestado por la Casa Matriz desde o en el exterior**, violando el **art. 34 del DS 24051**, ya que en ningún momento la Casa Matriz intervino en la prestación de servicios de manera fáctica, porque para eso se constituyeron sucursales a quienes se atribuye la totalidad de los ingresos generados en un país para liquidar el impuesto sobre renta neta.

Explica que para proceder a la distribución de utilidades, de manera previa, se debe dar un proceso interno, que amerite una reunión de Directorio que resuelva la distribución o la reinversión de las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2006, aspecto que coincide con lo establecido en la normativa boliviana, en la cual la distribución de utilidades se realiza al cierre de la gestión, en función a los resultados obtenidos y de manera posterior a la constitución de reservas, distribución que es registrada en los registros contables, no siendo posible presumir que existió una distribución de utilidades de manera mensual y mucho menos considerando que los pagos fueron depositados por el cliente Repsol y que fueron declarados como ingresos en ARCHER.

Finalmente enfatiza que **la Resolución Jerárquica no ha identificado el elemento material del hecho imponible del IUE-BE, ni el elemento personal del mismo; habida cuenta, que el depósito fue realizado por**

Repsol y no por ARCHER, correspondiendo a este último la calidad de agente de retención, si seguimos el errado criterio aplicado por la AGIT.

I.2.3. Arguye que la **Autoridad demandada desconoce los pagos efectuados por ARCHER**, ya que de forma posterior a la notificación de la Resolución de Alzada y en base a lo dispuesto, procedió al pago de las observaciones confirmadas en la suma de Bs.- 1.126.915, así como las multas por incumplimiento de deberes formales, pago que desconoció la Resolución Jerárquica, ratificando en su totalidad la Resolución Determinativa, situación que resultaría contraria al principio de legalidad; puesto que, el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, que puede realizarse en cualquier momento, conforme los arts. 51 y 54 de la Ley 2492, solicitando que dichos pagos sean reducidos de la deuda tributaria.

I.3. Petitorio:

En mérito a lo expuesto, y al amparo de los arts. 2 de la Ley 3092, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC) y la SC 0090/2006 de 17 de noviembre, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución impugnada y revocando en su totalidad la Resolución Determinativa 17-00685-11.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA:

Julia Susana Ríos Laguna en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de abril de 2013 de fs. 148 a 151, señalando:

1.- Que el art. 14 del DS 24051 señala que el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados, no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos, que no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, siendo que nuestra legislación tributaria prevé, que para la determinación de la Utilidad Neta Imponible se consideren sólo los gastos directos del contribuyente y no los gastos indirectos que son parte de los impuestos indirectos, que por su efecto de traslación, **la erogación del gasto es asumido por el beneficiario del servicio, lo mismo que sucede en el caso de las retenciones realizadas a cuentas de terceros; por lo que, un agente de retención, es quien asume las obligaciones tributarias a cuenta del sujeto pasivo mediante la retención del impuesto**, en este entendido, el mismo sustituto en calidad de agente de retención **no puede asumirse como gasto la carga tributaria o pago del impuesto retenido, ya que el mismo debe ser trasladado al sujeto pasivo que se beneficia del pago por el servicio prestado**; empero, estas deben ser reducidas del importe que debió haber sido cancelado al sujeto pasivo.

Agrega que de la verificación y compulsas del **papel de trabajo realizado de las observaciones por Gross Up, los asientos contables, planillas de rendición de cuentas, recibos no oficiales, facturas por amortización del equipo de perforación** (153 durante el ejercicio 2006), se advirtió que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

ARCHER imputó a las cuentas de gasto - entre otros - de pasajes, movilidad, viáticos, insumos de vehículos, **el gasto efectivamente entregado al dependiente o el que fue pagado por el insumo comprado más el Gross Up por retención, evidenciando que la empresa asumió como Gross Up un importe adicional al pago efectivo realizado; por lo que, la empresa demandante, asumió retenciones adicionales por cuenta de terceros como gastos propios de la empresa; toda vez, que los gastos expresados por la empresa corresponden a terceros, mismos que no son deducibles para efectos del IUE, siendo la observación de la Administración Tributaria, correcta.**

2.- Explica que para Beneficiarios del Exterior, el art. 51 de la Ley 843 establece, cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá sin admitir prueba en contrario una utilidad neta imponible equivalente al 50% del monto total pagado o remesado, y quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta.

Refiere que la Administración Tributaria elaboró el **papel de trabajo "Ingresos de fuente boliviana acreditados a Sevoil Casa Matriz", para respaldar la observación de las remesas al exterior sin realizar la retención IUE-BE, adjuntando como respaldo al papel de trabajo las facturas emitidas por ARCHER DLS Corporation a nombre de Bloque Caipipendi RC, Mayores de cuenta 2302 correspondiente a Resvoil Casa Matriz, Recibos de Cobranza, correos internos de confirmación de pagos a Repsol YPF, de los cuales se evidencia que ARCHER DLS Corporation, emite las facturas de ventas del contrato RYB-188/05 según orden de servicio, el contribuyente debita ese importe a la Cuenta 2302 correspondiente a Servoil Casa Matriz, para posteriormente Repsol YPF conforme a lo señalado en los correos internos, confirmar el depósito o abono del importe señalado en las facturas a la cuenta del Citibank NY.**

Manifiesta que la empresa impetrante, presentó como pruebas de descargo en la instancia de alzada, extractos bancarios de la cuenta corriente 36186126 de DLS DRILLING LOGISTICS & SERVICES CORPORATION en Citi NY a favor de DLS CORPORATION SUC. BOLIVIA, de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, por cuyos importes al considerarse remesas a beneficiarios del exterior se calculó el impuesto omitido por IUE-BE, porque la cuenta de depósito donde el cliente Repsol YPF efectúa el pago no corresponde a ARCHER DLS Corporation, sino al de su Casa Matriz que se encuentra en el exterior; **por lo que, los servicios realizados por el servicio prestado bajo contrato entre Repsol YPF y ARCHER DLS Corporation, fueron a una cuenta extranjera de su Casa Matriz, independientemente que este importe se hubiere depositado por la misma a una cuenta de la empresa accionante, configurándose el hecho generador para el IUE-BE, que viene a ser el pago o remesa a un beneficiario del exterior, el cual fue perfeccionado.**

3.- Concluye al manifestar que en el expediente no consta pago alguno que hubiere realizado el sujeto pasivo por los conceptos confirmados en la Resolución de Alzada; por lo que, la Autoridad General de Impugnación

2


Estado Plurinacional
Organismo
re

Tributaria, no pudo pronunciarse sobre aspectos que no constan en el expediente y mucho menos, sin haber sido comunicados por el ahora demandante.

II.1 Petitorio.-

La autoridad demandada solicitó se declarare improbadamente la demanda.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES:

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

La Administración Tributaria notificó a ARCHER DLS Corporation con la **Orden de Fiscalización 0011OFE00001 de 1 de marzo de 2011** (fs. 2 del anexo 1), a objeto de verificar los hechos y elementos del **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)**, respecto a los períodos de enero a diciembre de 2006, solicitándosele documentación de descargo, tales como Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado, Declaración Jurada del Impuesto a las Transacciones, Declaración Jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito, Extractos Bancarios, Planillas de Sueldos, Planilla Tributaria y Cotizaciones Sociales, Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo, Estados Financieros Gestión 2006, Dictamen de Auditoría Gestión 2006, Plan Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad entre otros; es así que la empresa demandante hizo la entrega de la documentación solicitada, para luego nuevamente la Administración Tributaria pedir documentación adicional.

De esta manera habiéndose solicitado documentación de descargo a la empresa demandante en reiteradas oportunidades, por parte de la Entidad Tributaria, se procedió a emitir las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación por incumplimiento al deber formal de registro en otros libros contables y de entrega de documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de verificación al omitir presentar los comprobantes diarios.

Es así que mediante **Informe CITE: SIN/GSH/DF/INF/562/2011 de 20 de octubre** (fs. 1349 a 1362 del anexo 7), la Administración Tributaria de la revisión de la documentación proporcionada estableció observaciones a los importes declarados relacionados al **Impuesto sobre las Utilidades de las empresas (IUE)** como ser: a) Ingresos no declarados por el contribuyente identificados en comprobantes diarios que no fueron presentados por el mismo; b) Impuesto a las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior, debido a que la empresa demandante firmó el Contrato RYB-188/05 "Contrato de Alquiler de equipo de perforación" de 21 de marzo de 2005 con Repsol YPF E&P Bolivia S.A., por servicios de alquiler de equipos de perforación, evidenciándose de la verificación que la cuenta contable 2302 "Servoil Casa Matriz" **corresponde a una cuenta intercompañías que mantuvo la entonces empresa demandante con su casa matriz Services Corporation, a la cual se acreditó los importes**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

recibidos por concepto de prestación de servicios en Bolivia por Repsol mediante depósitos en el "Citibank NA" a una cuenta a nombre de Servoil Casa Matriz constituida en las Islas Virgenes Británicas por un total de Bs. 48.755.040, concluyendo que se produjo una remesa al exterior, **determinándose una base imponible para el IUE-BE en la gestión 2006 por concepto de retenciones IUE - Beneficiarios del Exterior**; y, c) Gastos no deducibles, entre ellos se indican **gastos varios no relacionados con la actividad gravada**, Gastos varios correspondientes a gestiones anteriores, gastos varios sin respaldo, **Gross Up por retenciones RC-IVA, IT, IUE, IUE-BE**, donde señala que se evidenció como parte de los gastos declarados la empresa demandante realiza retenciones por concepto de estos impuestos citados los cuales fueron incorporados al importe del gasto, incrementado el importe por el servicio, **sosteniendo que el contribuyente no debió declarar como deducible los importes por Gross Up; puesto que, el contribuyente solo es un agente de retención y quién debe asumir la retención efectiva es quien presta el servicio**, crédito fiscal registrado como gasto, **impuestos indirectos cargados al gasto**, provisiones en exceso y depreciación de activos calculada con coeficientes incorrectos, para finalmente establecer multas por incumplimiento de deberes formales en 24.000 UFV's.

Producto de todo este análisis, se pronunció la **Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/100/2011 de 20 de octubre** (fs. 1363 a 1373 del anexo 7), que estableció la deuda tributaria de Bs. 22.400.845, equivalentes a 13.261.294 UFV's importe que incluyó tributo omitido, intereses, sanción por conducta y multas por incumplimiento a deberes formales, y posteriormente habiéndose concedido plazo prudencial para la presentación de descargos, emitirse la **Resolución Determinativa 17-000685-11 de 30 de diciembre** (fs. 1869 a 1884 del anexo 10), que resolvió determinar las obligaciones impositivas de la empresa ahora demandante, ratificando los importes establecidos en la referida Vista de Cargo y manteniendo firme la **deuda tributaria** de Bs.- **23.944.762**, equivalentes a **13.937.417** UFV's, importe que de igual forma incluyó tributo omitido, intereses, sanción por conducta y multas por incumplimiento a deberes formales; acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, misma que fue resuelta con el pronunciamiento de la **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0112/2012 de 20 de abril** (fs. 205 a 221 del anexo 2 del proceso administrativo), que revocó parcialmente la Resolución Determinativa; y en consecuencia, declaró firme y subsistente la deuda tributaria por Bs. 352.343, así como las multas por incumplimiento de deberes formales en la suma de 24.000 UFV's y dejar sin efecto la suma de Bs.- 6.609.729 por tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente a la observación de Gross Up e IUE-Beneficiarios del Exterior; acto desfavorable para la Administración Tributaria, la cual interpuso Recurso Jerárquico, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria responda a la misma mediante el pronunciamiento de la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0766/2012 de 3 de septiembre** (fs. 304 a 317 vta. del anexo del proceso administrativo), que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a las observaciones por Gross Up e Impuesto a las Utilidades de la Empresas - Beneficiarios del Exterior, manteniendo firme y subsistente el reparo de Bs.- 6.609.729 por ambos

conceptos; así como firme y subsistente lo establecido en dicha Resolución respecto al tributo omitido de Bs.- 352.343, así como las multas por Incumplimiento de Deberes Formales en la suma de 24.000 UFV's; consiguientemente, mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), alcanzando la Deuda Tributaria en la suma de **Bs.- 23.944.762** equivalentes a **13.937.417 UFV's**, importe que comprendió tributo omitido, intereses, sanción por Omisión de Pago por la conducta del contribuyente y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, acto administrativo que contrajo la presentación de la presente demanda contencioso administrativa por parte de la Empresa ARCHER DLS Corporation, el cual es objeto de estudio y análisis por parte de este Tribunal Supremo de Justicia.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del CPC y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

El objeto de la presente controversia radica en los siguientes aspectos denunciados: **1.-** Aduce la Deducción del Gross Up retenciones RC-IVA, IT, IUE e IUE-BE; **2.-** Alega que no se configuró el Hecho Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior (IUE-BE); y, **3.-** Manifiesta que la Autoridad demandada desconoce los pagos efectuados por la Empresa ARCHER DLS CORPORATION.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Así relacionados los actuados procesales e identificados los puntos controvertidos, se concluye lo siguiente:

En primer lugar debemos señalar que la Empresa ARCHER DLS CORPORATION, (antes denominada DLS Drilling Logistic and Services Corporation), es una sucursal de la Empresa Servoil International LTD, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, la cual desarrolla actividades en Bolivia desde 1998, cuya función es llevar adelante las actividades de perforación, sondeo, extracción, bombeo, carga, transporte, purificación, procesamiento, tratamiento, conversión, almacenaje y elaboración de petróleo, gas natural y demás aceites minerales, procurando que los mismos resulten vendibles, así como participar, emprender, efectuar y llevar a cabo todo tipo de operaciones y actividades propias de empresas de petróleo y gas, también la actividad de comprar, arrendar, adquirir, vender, disponer y operar con minas, pozos y reservorios de petróleo y gas, con derechos mineros, petroleros y minerales, observándose en el Padrón de Contribuyentes de la Administración Tributaria, como actividad registrada, la de Servicios, concretamente la exploración de hidrocarburos, alquiler de otros tipos de maquinaria y la venta al por mayor de dicha maquinaria, equipo y materiales.

Identificada la actividad principal de la empresa demandante, pasamos a resolver cada una de las pretensiones deducidas por la misma:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.1. Con relación a la primera problemática, es necesario entender que el Gross Up denominado también Grossing Up, es un verbo que viene de un adjetivo "GROSS" que quiere decir "total, bruto (sin deducciones)" quiere decir: "la suma (\$) que ganas en bruto", es decir: la paga sin tomar en cuenta los impuestos, etc. Gross up es: Ganar o tener la entrada del dinero (sin impuestos) de un pago; el Diccionario de Contabilidad y Auditoria de Enrique Fowler Newton lo denomina como "Acrecentamiento". Este concepto se lo aplica por ejemplo por las personas que prestan un servicio dado y no entregan factura, asumiendo que la empresa pagará por ellos el impuesto, este término es más usado por empresas internacionales que hablan en términos de Gross Up cuando reciben dineros "fuera de impuestos" o fuera de retenciones, por ejemplo, retención del pago de un servicio sin factura, **Gross Up** que dentro del ámbito del impuesto a las ganancias, método de "Grossing Up" significa practicar la retención sobre la suma de la ganancia neta presumida y el impuesto respectivo, en ese entendido, deberá dividir la ganancia neta presumida por un factor $(1 - \text{Tasa Impuesto} \times \text{Presunción de Ganancia Neta})$ dado que resulte la ganancia bruta sobre la cual se practique la retención, aclarando que la presunción de ganancia neta se aplica sólo en los casos previstos en la Ley del impuesto.

En ese contexto, es pertinente mencionar el **DS 24051 de 29 de junio de 1995 en su art. 14 (TRIBUTOS).**- **Son deducibles los tributos efectivamente pagados por la empresa, como contribuyente directo de los mismos**, por concepto de:

* Impuesto a las Transacciones. Esta deducción únicamente alcanza al Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado y no al compensado con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

* Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el Título IV de la Ley 843 (Texto Ordenado en 1995).

* Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el art. 2 de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994.

* Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes, establecido en el Título XI de la Ley 843 (Texto Ordenado en 1995), en los casos en que la empresa sea la beneficiaria de estas transmisiones.

* Tasas y Patentes Municipales aprobadas conforme a las previsiones constitucionales.

* Patentes mineras, derechos de monte y regalías madereras.

* En el caso de las empresas petroleras, son también deducibles los pagos que realicen por concepto de regalías, derechos de área y otras cargas fiscales específicas por explotación de recursos hidrocarbúricos en Bolivia. Esta disposición alcanza únicamente a los Contratos de Operación o Asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994, o adecuados al régimen general de la Ley 843 (Texto Ordenado en 1995) después de la indicada fecha.

No son deducibles las multas y accesorios (excepto intereses y mantenimiento de valor) originados en la morosidad de estos tributos o en el incumplimiento de Deberes Formales previstos en el Código Tributario.

El Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, son también deducibles:

* El Impuesto al Valor Agregado incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo.

* El Impuesto a los Consumos Específicos consignado por separado en las facturas por las compras alcanzadas por dicho impuesto, en los casos que éste no resulta recuperable por el contribuyente (las negrillas son nuestras).

En el caso de autos y de la revisión de antecedentes, así como los Papeles de Trabajo "Gastos Observados por Gross Up Retenciones", se puede observar que la empresa demandante imputó gastos no deducibles para la determinación del IUE de la gestión 2006, aplicando el método Gross Up a las compras y otros servicios, produciendo con este actuar la consecuencia de incrementar el importe del gasto imputado, la disminución de la base imponible para el IUE y un menor impuesto sobre las Utilidades de las Empresas a pagar a favor de la Administración Tributaria, en este entendido, se provocó un incremento al gasto por concepto de retenciones efectuada durante la citada gestión, vale decir, acrecentamiento que se produjo en los gastos de la empresa demandante, precisamente porque incorporó las retenciones efectuadas por distintos conceptos al gasto registrado, configurándose de esta forma el Gross Up como las retenciones que se aumentaron a sus gastos realizados.

En ese sentido, el art. 47 de la Ley 843 establece: "La utilidad neta imponible será resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad, gravada y conservación de la fuente que la genera...sic...sic. **Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad...** (sic)." (Las negrillas nos corresponden), bajo este contexto normativo, para la determinación de la Utilidad Neta Imponible se consideran sólo los gastos directos del contribuyente y no los gastos indirectos, es decir, no se consideran los impuestos indirectos, tal como lo dispone la normativa citada, consagrada en el art. 14 del DS



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

24051 al señalar que el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados, no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos, **los cuales no forman parte de los ingresos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas**, ya que un impuesto indirecto es aquel que se impone y se recauda por el consumo o utilización de algo; por lo que, le tocará a la persona que consume, utilice o compre dicho producto, el pago del impuesto. En consecuencia, de la documentación examinada cursante en antecedentes administrativos, se puede advertir que la empresa impetrante, efectivamente atribuyó a las cuentas de pagos, los gastos de terceros, valga la redundancia, es decir, de los dependientes o de los vendedores de insumos, quienes se favorecen del pago por el servicio prestado, advirtiéndose que la parte demandante tomó retenciones adicionales por cuenta de los mencionados terceros, como gastos propios de la empresa, evidenciándose que todas las retenciones efectuadas por concepto de RC-IVA, IT, IUE e IUE-BE, fueron incorporados al importe propio de gasto realizado, incrementándose de tal forma el costo del servicio y en consecuencia del gasto; por lo que, los gastos declarados como deducibles por la Empresa ARCHER DLS Corporation, no corresponden; puesto que, no son deducibles para el IUE en función a la normativa desglosada precedentemente, concluyéndose que es correcta la interpretación y aplicación normativa por parte de la Autoridad demandada, respecto a este punto.

V.2. En lo concerniente al segundo punto de controversia, es necesario referirnos al art. 34 del DS 24051 el cual establece, que a las remesas a beneficiarios del exterior, se les retendrá la alícuota del 25% sobre el 50% del monto total acreditado, pagado o remesado, normativa concordante con el art. 51 de la Ley 843 que estipula: *"Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del monto total pagado o remesado. Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% (veinticinco por ciento) de la utilidad neta gravada presunta"*.

Ingresando al análisis de la problemática planteada y de la compulsión de los antecedentes administrativos, como ser el papel de trabajo (Ingresos de Fuente Boliviana acreditados Servoil Casa Matriz), se tiene que la parte demandante firmó el contrato RYB - 188/05 de 21 de marzo de 2005 (Contrato de Servicio de Alquiler de Equipo de Perforación), suscrito entre Drilling Logistics and Services Corporation (DLS) y Repsol YPF E&P Bolivia S.A., servicio por el cual se emitió las respectivas facturas, registrando contablemente sus ingresos en el Estado de Resultados por la precitada prestación de servicios desarrollada dentro del territorio de Bolivia, advirtiéndose que el contratista (Repsol) pagó por este servicio a un Banco del Exterior (Citibank NA) depositando a la cuenta bancaria 36186126 que está a nombre de Servoil Casa Matriz de DLS, empresa constituida en el exterior, en las Islas Vírgenes Británicas, depósito que fue acreditado por el entonces contribuyente DLS en la cuenta contable 2302 "Servoil Casa Matriz", producto de los ingresos por servicios, que fueron depositados en el exterior.

Circunstancias de las cuales se puede inferir que evidentemente se ha materializado el hecho generador del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior (IUE-BE), constituyéndose en el pago o remesa realizado a un beneficiario del exterior; puesto que, la empresa demandante otorgó las rentas provenientes de sus actividades en el país a la Casa Matriz, empresa beneficiaria del exterior, sin haberse efectivizado la retención establecida en la normativa tributaria desarrollada y en previsión del principio de fuente consagrado en el art. 42 de la Ley 843 que determina: *"En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos"*, es decir, el Estado grava la renta de acuerdo al lugar geográfico donde ésta ha sido obtenida, en función de dicho principio de fuente o territorialidad, concretamente tal criterio ha sido seguido para el IUE también en los arts. 44 de esta Ley Tributaria, así como en el 4 del DS 24051 que siguen el criterio de la fuente productora, es decir, que el impuesto debe ser pagado en el lugar donde los ingresos han sido generados o donde el bien se encuentra ubicado, sin considerar la nacionalidad ni el domicilio de los perceptores de la renta o de los propietarios de los bienes, **consiguientemente, dichos pagos a través de remesas al exterior, constituyen rentas de fuente boliviana, debiendo procederse conforme a lo determinado en los art. 51 de la Ley 843 concordante con el 34 del DS 24051, precedentemente citados**; por lo que, lo aseverado por la parte demandante, expresando que no se configuró el hecho imponible del IUE-BE, no es cierto, por lo precedentemente expuesto, siendo la interpretación y aplicación normativa por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en este punto, correcta.

V.3. Respecto al tercer punto denunciado, se ha podido corroborar de antecedentes administrativos, que en los mismos no se observa documento de pago alguno que demuestre que efectivamente se procedió a cancelar la deuda tributaria y multa por parte de ARCHER DLS Corporation, confirmada por la Resolución de Alzada; además, en esta instancia jurisdiccional, tampoco la empresa demandante acredita con documentación fehaciente el pago de dichos cargos a efectos de disponer una nueva liquidación de la deuda tributaria, limitándose solamente a manifestar que se realizó dichos pagos, en ese sentido, no amerita mayor pronunciamiento de parte de este Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la pretensión deducida por la empresa accionante, dentro el presente punto de controversia.

Consecuentemente, la Sala Plena no encuentra vulneración a la norma expresa, que merezca dejar sin efecto la Resolución impugnada en la presente acción contencioso administrativa, correspondiendo desestimar la pretensión desprendida por la Empresa ARCHER DLS Corporation.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

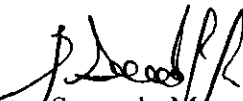


Exp. 827/2012. Contencioso Administrativo.- Empresa "ARCHER" DLS CORPORATION contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.


778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** demanda, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0766/2012 pronunciada el 3 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Fordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

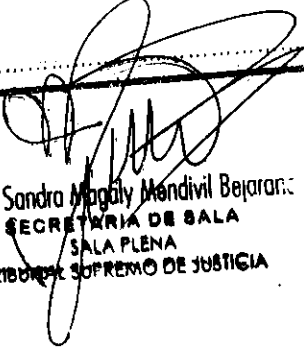
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA N° 204 FECHA 21 de abril

NO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016

Conforme
VOTO DISIDENTE:


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA