



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

27-09-16

SALA PLENA

18:00

SENTENCIA: 222/2016.
FECHA: Sucre, 21 de abril de 2016.
EXPEDIENTE N°: 1248/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Minera San Cristóbal, representada por Jorge Eduardo Delgadillo Poepsel y Vladimir Alejandro Aguirre Morales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 186 a 220, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1744/2013 de 23 de septiembre, emitida por la AGIT, el decreto de Admisión de fs. 222, la contestación a la demanda de fs. 314 a 323 vta., le réplica de fs. 327 a 344 vta., la dúplica a fs. 349 y vta., la intervención del tercero interesado de fs. 357 a 367, el Acuerdo de Sala Plena Nro. 111/2015 de 10 de diciembre, que autorizó el sorteo anticipado del presente proceso, que cursa a fs. 394 y vta., los antecedentes procesales y;

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Jorge Eduardo Delgadillo Poepsel y Vladimir Alejandro Aguirre Morales, en representación de la Empresa Minera San Cristóbal, se apersonan interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relatan que, el 12 de abril de 2010, la Empresa Minera San Cristóbal S.A., fue notificada con el F-4003 Requerimiento de Información N° 00100627 emitido por el Departamento de Inteligencia Fiscal, por el cual se le solicitó la presentación de documentación relativa a los Estados Financieros de las gestiones 2008 y 2009, habiendo dado cumplimiento a dicha solicitud mediante memorial M-097/2010, presentando la documentación requerida. Posteriormente, el 31 de agosto de 2010, se les notificó con el F-4003 Requerimiento N° 00107389 y la Orden de Verificación Externa N° 0010OVE00493 Modalidad específica Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), emitida por el Departamento de Fiscalización, solicitándoles la presentación de documentación comercial y fiscal relativa a los Formularios 530 (Beneficiarios al Exterior) por cobertura financiera, libros de contabilidad, contratos de cobertura financiera y otros, correspondientes a las gestiones 2007, 2008 y 2009; en ese sentido, dentro del plazo otorgado al efecto, por memorial M-203/2010, acompañó la documentación solicitada explicando

la naturaleza económica y jurídica de los Contratos de Cobertura suscritos por la empresa demandante y las operaciones emergentes de dichos contratos. Luego, el 23 de septiembre de 2010, se les notifica el tercer requerimiento con el F-4003 Requerimiento 107419, por medio del que se les solicitó los formularios 530 y 3050 de todas las transacciones realizadas con Beneficiarios del Exterior, respaldos, contratos por dichos conceptos, realizados durante las gestiones 2007, 2008 y 2009, requiriendo adicionalmente el Contrato de Garantía entre Minera San Cristóbal S.A., el BNP Paribas y el Barclays Bank PLC.

Añaden que, fueron notificados con una serie de requerimientos que fueron cumpliendo a cabalidad, hasta que el 9 y 10 de agosto de 2011, fueron notificados con las Actas de Comunicación de Resultados, mediante las que se les hizo conocer los resultados preliminares de la verificación específica del IUE-BE, correspondiente a las gestiones fiscales 2007, 2008 y 2009. Habiendo respondido a las mismas el 19 de ese mes y año, solicitando una correcta determinación de oficio, denunciando la omisión de revisión de la documentación presentada y la ausencia de análisis de la realidad económica de las operaciones efectuadas por la empresa demandante.

Indican que, el 31 de agosto de 2011 se les notificó la Vista de Cargo N° 052/2011, que establece un cargo preliminar de 1.083.066.131.- UFV's (un mil ochenta y tres millones sesenta y seis mil ciento treinta y un 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 1.801.138.992,11.- (un mil ochocientos un millones ciento treinta y ocho mil novecientos noventa y dos 00/11 Bolivianos), importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales, por los periodos fiscales de octubre/2006 a septiembre/2007, de octubre/2007 a septiembre/2008 y de octubre/2008 a septiembre/2009.

Agregan que, el 30 de septiembre de 2011, presentaron descargos a dicha Vista de Cargo, exponiendo sus argumentos de defensa, denunciando las nulidades en las que se incurrió durante el proceso de verificación, a lo cual el 19 de octubre del mismo año, se les notificó con la Resolución Administrativa de Anulación de la Vista de Cargo N° 23-587-211 de 17 de octubre de 2011, que hace mención a información errónea contenida en la Vista de Cargo, por lo que se emitió una nueva Vista de Cargo N° 91/2011, que no subsanó ninguna de las nulidades denunciadas y prácticamente es una transcripción de la Vista de Cargo anulada, estableciendo un cargo similar al anterior de 1.111.032.517.- UFV's (un mil ciento once millones treinta y dos mil quinientos diecisiete 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs. 1.875.789.530.- (un mil ochocientos setenta y cinco millones setecientos ochenta y nueve mil quinientos treinta 00/100 Bolivianos), habiendo la Empresa Minera San Cristóbal S.A., presentado sus descargos, adjuntando toda la documentación de descargo a efectos de que la Administración Tributaria pueda valorar su posición; habiendo los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), realizado una inspección ocular a la empresa Puerto Mejillones, ubicada en Puerto Mejillones - República de Chile, lugar de venta y embarque de los concentrados de minerales que vende la Empresa Minera San Cristóbal S.A., en la que se comprobó que el único producto vendido es el Concentrado; que pasada la borda del barco, la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

empresa demandante no tiene ninguna actividad ni relación con los operadores logísticos del transporte marítimo y mucho menos beneficiarios extranjeros ajenos a la entrega del Concentrado en Puerto Mejillones; para finalmente, ser notificados el 30 de diciembre de 2011, con la Resolución Determinativa N° 17-00000636-11 de 28 del mismo mes y año, que ratificó todas las observaciones contenidas en la Vista de Cargo N° 091/2011.

Refieren que, la empresa que representan interpuso recurso de alzada impugnando la referida Resolución Determinativa, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0136/2012 de 30 de julio, que dispuso anular la Resolución Determinativa N° 17-00000636-11, debiendo la Administración Tributaria emitir una nueva Vista de Cargo conforme los requisitos establecidos en el art. 96 del Código Tributario Boliviano (CTB), fallo contra el cual el SIN, el 11 de septiembre de 2012 interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la autoridad ahora demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1208/2012 de 24 de diciembre, por la cual resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0136/2012, a fin de que la ARIT Chuquisaca, emita una nueva resolución de alzada en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada.

En atención a lo anterior, la ARIT Chuquisaca, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA0164/2013 de 20 de mayo, resolviendo revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00000636-11, dejando sin efecto las obligaciones impositivas determinadas por IUE-BE por concepto de Gastos de Tratamiento y Realización, Bono Puerto Mejillones y Provisión Aker Kvaerner, Resolución que fue convalidada por el SIN al no haber interpuesto recurso jerárquico, habiendo planteado recurso jerárquico únicamente la Empresa Minera San Cristóbal S.A., impugnando parcialmente la Resolución de Alzada y su Auto de Rectificación y Aclaración, siendo resuelto por la AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1744/2013 de 23 de septiembre, que determinó revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA0164/2013, dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 39.822.577.-, correspondiente al impuesto omitido IUE-BE que surge de las remesas por otorgación de préstamo de capital a la empresa Apex Metals Marketing, manteniendo firmes y subsistentes las observaciones respecto a la devolución de préstamo de capital a favor de la empresa Apex Sinver Finance.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de hechos, fundamentan su demanda, señalando que:

1.- La AGIT, basa su posición en el hecho de que los contratos de cobertura están relacionados a un activo subyacente consistente en un mineral (plomo), obtenido como consecuencia de una actividad extractiva realizada en el país por la empresa demandante, concluyendo que por dicha razón la prima pagada constituye una renta de fuente boliviana. Al

respecto, nuestra legislación no establece –a diferencia de la legislación peruana- que la utilidad en el caso de contratos de cobertura financiera se determina a los efectos del impuesto a las ganancias, en directa relación al bien subyacente, pues nuestra legislación establece un principio de fuente, en virtud del cual el principio de territorialidad es fundamental a la hora de determinar si existe o no una utilidad, y en el caso presente, el agravio en contra de la Empresa Minera San Cristóbal, es evidente al haber demostrado fehacientemente que la prima pagada no puede, desde ningún punto de vista, conceptualizarse como una ganancia o renta, sino como una inversión, por ello, más allá del equivocado análisis de la AGIT respecto a la Cobertura Financiera, se debe señalar que el remesar una inversión (capital), es una operación que no está alcanzada por el IUE-BE, por el simple hecho de no configurar una renta ni ser esta de fuente boliviana.

2.- Relatando la manera en la que se dio inicio al proyecto de San Cristóbal, manifiestan que, la AGIT desconoció la existencia de un préstamo entre la Empresa Minera San Cristóbal y la empresa Apex Silver Finance, por ello, equivocadamente presume que la empresa demandante remesó utilidades de fuente boliviana, no habiendo demostrado en ningún momento cuál es el hecho imponible que generó dicha obligación de retención, los documentos que presentaron demuestran la existencia de un préstamo en la gestión 2006 y el repago efectuado en las gestiones 2007 y 2008, hechos que no fueron siquiera mencionados en la Resolución Jerárquica impugnada.

Indican que, la autoridad demandada de manera muy somera trata de apuntar que el hecho de que en la operación de cobertura financiera efectuada por la empresa Apex Silver Finance y otros bancos, existe un bien subyacente que es la producción de concentrado de la empresa boliviana, lo que le otorgaría la condición de fuente nacional a la operación. Al respecto, la cobertura no está dada por el concentrado, sino por un indicador financiero, que se refiere a las fluctuaciones de precio de los metales; en ese sentido, queda expuesta la falta de comprensión de la AGIT, respecto a la operación en cuestión, pues en primer lugar la Empresa Minera San Cristóbal no vende metales, vende concentrado, y en segundo lugar, ninguna de las partes contratantes de los contratos de cobertura producen metales, lo que no quiere decir que no puedan desarrollar operaciones de cobertura financiera, sino que pone de manifiesto, que lo que se está coberturando es un riesgo (fluctuaciones de precios), aspecto que la AGIT mencionó de manera aislada sin ningún análisis de fondo, pretendiendo atribuir la fuente por el hecho de que en su criterio el activo subyacente es la producción de concentrado boliviano, tratando de atribuirle la calidad de “renta” a lo que sin duda alguna es “capital”, calificando esa “supuesta renta” como fuente boliviana, reiterando que la remesa efectuada por la Empresa Minera San Cristóbal, no es una renta, es capital, no pudiéndosele atribuir la condición de fuente boliviana.

3.- Agregan que, la AGIT reconoce que la Empresa Minera San Cristóbal es garante de la empresa Apex Silver Finance, por pagos que esta empresa debió efectuar por los contratos de cobertura que suscribió con los Bancos BNP Paribas y Barclays Bank; pese a ello, infiere de todas formas que la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 1248/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

empresa demandante estaría remesando utilidades de fuente boliviana, olvidando por completo el hecho que de acuerdo al art. 51 de la Ley 843, la retención del IUE-BE corresponde cuando existe una renta de fuente boliviana, al respecto, nuevamente la autoridad demandada confunde la verdadera naturaleza de la operación de cobertura financiera suscrita entre Apex Silver Finance y los bancos, haciendo parecer que dicha operación está relacionada con la venta de concentrados, lo cual es equivocado, ya que la operación de cobertura financiera suscrita entre los bancos y Apex Silver Finance, versa sobre el precio internacional del metal, por lo que no existe una renta de fuente boliviana que haya sido pagada por la empresa en su calidad de garante.

4.- Señalan que, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, confirmó los reparos fiscales referidos a las Operaciones 1, 3 y 4 afirmando que el IUE-BE, debió haber sido retenido por la Empresa Minera San Cristóbal, independientemente de la naturaleza de las transacciones con los Bancos de cobertura BNP Paribas y Barclays Bank PLC, por tratarse de remesas de rentas de fuente boliviana por concepto de Cobertura Financiera, por estar las mismas -según la AGIT-, relacionadas a un activo subyacente consistente en el mineral explotado en territorio boliviano.

Reiteran que, la legislación tributaria boliviana no contempla el perfeccionamiento del hecho imponible del IUE-Be con base en "activo subyacente" alguno, por lo que los arts. 42 y 44 de la Ley 843 y los incs. c) y d) del art. 4 del Decreto Supremo (DS) 24051, citados por la AGIT como fundamento legal de la Resolución Jerárquica impugnada, hacen referencia a situaciones concretas que no incluyen este supuesto, no evidenciándose que los Bancos de Cobertura hubieran sido en algún momento sujetos pasivos del citado impuesto, susceptibles de su retención, careciendo de sentido jurídico que se pretenda asignar a la empresa demandante una deuda tributaria emergente del supuesto incumplimiento de una inexistente obligación de retener el referido impuesto, por haber realizado remesas a los Bancos de Cobertura por cuenta de su acreedor Apex Silver Finance, o en su condición de garante de ésta, toda vez que las obligaciones principales ante dichos Bancos eran de Apex Silver Finance y no de la Empresa Minera San Cristóbal.

5.- Denuncian que, en virtud a lo expuesto al calificarse la conducta como omisión de pago, se incurre en violación a principios doctrinarios consagrados en la legislación positiva de todos los países del mundo, incluido Bolivia, al pretender exigir el pago de un impuesto sin ley que lo autorice, vulnerando el art. 6 de la Ley 2492, por lo que al haberse pagado correctamente los impuestos, no se han configurado contravenciones tributarias que deban ser objeto de pago por parte de la empresa demandante.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1744/2013 de 23 de septiembre, rectificada por Auto Motivado AGIT-RJ 0132/2013 de 08 de octubre,

disponiendo se deje sin efecto la deuda impuesta por el SIN, por el IUE-BE correspondiente a las remesas por Contratos de Cobertura Financiera propios de la empresa demandante, Devolución de Préstamos de Capital a la Empresa Apex Silver Finance y Ejecución de Garantía de dicha empresa, además del importe por multas por incumplimiento de deberes, por tratarse de hechos generados fuera del territorio nacional y que por lo tanto no se encuentran alcanzados por el IUE-BE, debiendo mantenerse firme y subsistente en lo que se refiere a remesas por la otorgación de préstamo de capital a la empresa Apex Metals Marketing, gastos de realización, bono Puerto Mejillones y Provisión AKER, respecto a los cuales no corresponde el IUE-BE ya que esta parte no impugnada de la Resolución Jerárquica ya adquirió la calidad de firme y subsistente.

II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, se apersona Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director General Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

Respecto a la Cobertura Financiera, el mismo demandante hace cita a conceptos expuestos en la Resolución Jerárquica, pretendiendo confundir, ya que es el mismo demandante quien malinterpreta estos conceptos, por lo que se hace pertinente realizar una relación de manera completa y ordenada, a fin de comprender el verdadero alcance de las operaciones.

Indica que, resulta evidente que el empleo de cobertura financiera se produce cuando se prevé una situación bajo la cual existiría una reducción de ingresos, que emerge del incremento de las pérdidas generadas a partir del crecimiento de riesgo -producido por la fluctuación de los precios del mercado- al que se encuentra sujeto un activo subyacente, debiendo entenderse que el manejo del Contrato de Opción Financiera suscrito bajo la posición de Cobertura Larga, se gesta únicamente en aquellas situaciones en las cuales el tenedor del activo subyacente prevé el descenso o subida del precio del mismo, cotizado a valor futuro de mercado, siendo así que al operar bajo esta posición, asegura el precio mínimo de venta del subyacente calculado a valor actual; en ese sentido, el citado aseguramiento minimiza el importe de pérdidas del tenedor del activo. Por su parte la Opción Corta "Short Put" o "Venta de una opción de Venta", si bien obliga a que el emisor de la opción (vendedor) limite su ganancia al importe percibido por la emisión de la opción, éste asegura la recepción de comisiones y flujos de efectivo que emergen del pago de la prima por parte del comprador de la opción -tenedor del subyacente-, aun en condiciones en las que el comprador no se encuentre dispuesto a ejercer su derecho de compra de una opción de venta. Consecuentemente, el vendedor de una opción percibirá la prima como un ingreso, sea cual sea el resultado del contrato; es decir, pese a que el tomador decida o no ejercer su derecho a vender (*put*) o a comprar (*call*) el activo subyacente, al precio fijado a fecha determinada.

Añade que, el IUE-BE grava las rentas de fuente boliviana obtenidas por sujetos no residentes, estableciéndose para el efecto un mecanismo de "retención en la fuente" que obliga a quien paga las mismas a empozar al fisco el resultante de la aplicación de la alícuota al monto remesado, así el art. 51 de la Ley 843, dispone que en el pago de rentas de fuente boliviana



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado, siendo así que 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. Bajo ese contexto, el impuesto grava la renta obtenida por el beneficiario del exterior y no así a quien paga la misma, siendo éste únicamente un "sustituto" en calidad de "agente de retención", conforme a las definiciones establecidas en el código Tributario Boliviano, correspondiéndole las obligaciones y responsabilidades que establece el art. 25 de dicha norma.

Agrega que, el concepto de "utilidades de fuente boliviana", de acuerdo con los arts. 42 y 44 de la Ley 843, se consideran como tales a: **i)** aquellas provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la "República"; **ii)** las resultantes 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 (en todos los casos 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); **iii)** las remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia; y, **iv)** honorarios, retribuciones o remuneraciones por préstamos de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana. Por su parte los incs. c) y d) del art. 4 del DS 24051, prevén que son utilidades de fuente boliviana, las generadas por el desarrollo en el país de actividades extractivas -entre otras- y toda otra utilidad no contemplada en los incs. a), b), c) y d) del citado artículo, que haya sido generada por bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

Refiere que, si bien los pagos fueron efectuados en relación a una obligación de Apex Silver Finance con los Bancos de Cobertura; sin embargo, al ser asumidos por la Empresa Minera San Cristóbal a cuenta de Apex Silver Finance, ya sea en calidad de prima o ganancia de capital por cobertura de metales, constituyen rentas de fuente boliviana, toda vez que cuando una persona se encuentra obligada a pagar a cuenta de un tercero residente en el extranjero, una renta de fuente boliviana a otro no residente, el hecho de que el contrato sea gestionado en el exterior entre dos partes ajenas al que paga la renta por orden del tercero, no implica que la renta pierda su calidad. Además de que la empresa demandante, nunca aportó elementos que permitan determinar que el activo subyacente consiste en un *commodity*, instrumento financiero u otro activo sea diferente a la producción de la empresa boliviana, situación que observa a partir de la documentación que se otorgó a la Administración Tributaria; consiguientemente, la observación del demandante sobre este aspecto carece de argumento legal válido, más aun cuando no aportó los elementos necesarios que respalden su observación.

Manifiesta que, conforme al Contrato de Garantía de 01 de diciembre de 2005, suscrito entre la Empresa Minera San Cristóbal, BNP Paribas, Barclays Bank PLC y Jp Morgan Chase Bank N.A., se advierte que en Visto B), expresamente señala que: *“el garante ha autorizado la firma y ejecución de este Contrato para contraer obligaciones especificadas para incluir a los Bancos de Cobertura a suscribir Contratos Obligatorios de Cobertura con Metales con Apex Metals, ya que el Garante recibirá beneficios significativos de esos contratos”*; asimismo, se evidencia que en la Sección 2.01 “La Garantía”, se establece el pago inmediato sin solicitud o notificación por parte del garante (Minera San Cristóbal), de las obligaciones garantizadas si Apex Metals no lo efectúa en el momento que sea pagadero; asimismo, en la Sección 2.09 (b) refiere al Cálculo en bruto si el garante es sujeto a un requerimiento legal de retener, deducir o pagar cualquier impuesto de Contribución exigido por cualquier jurisdicción con relación al importe pagadero bajo este documento a cualquier Banco de Cobertura; es decir, que el contrato de garantía no excluye en su totalidad los pagos por impuestos además refiere al pago de impuestos en la utilidad neta general del recipiente. Resulta también evidente que conforme la Sección 3.05 incs. a) y b) del Contrato de Enmienda General de 20 de septiembre de 2006, ingresa a formar parte del Contrato de Garantía Apex Silver Finance en lugar de Apex Metals.

Indica que, es evidente que los resultados obtenidos por los Bancos, surgieron a partir de la ejecución del contrato de cobertura que fue cerrado en diciembre de 2008, obteniendo los Bancos una ganancia que, al estar relacionada a la Venta de Concentrado de la Empresa Minera San Cristóbal, se considera de fuente boliviana, por ello los pagos remesados en esta operación se refieren a pagos por cobertura financiera a beneficiarios del exterior: BNP Paribas y Barclays Bank PLC, no siendo importante de que dichos pagos se realicen por un tercero y como garante del contrato; en consecuencia, considerando que se tratan de ingresos que obtienen los bancos que constituyen rentas de fuente boliviana, la empresa demandante debió realizar la retención del IUE-BE conforme al art. 51 de la Ley 843, correspondiendo mantener firme y subsistente el impuesto omitido de Bs. 74.359.134.- (setenta y cuatro millones trescientos cincuenta y nueve mil ciento treinta y cuatro 00/100 Bolivianos), por el IUE-BE por el periodo septiembre 2008.

Añade que, resulta totalmente aplicable la sanción por omisión de pago, conforme al art. 165 de la Ley 2492, en cuanto a las multas por incumplimiento, la empresa demandante no planteó agravio sobre éstas en su memorial de recurso de alzada, por lo que lo dispuesto por la Administración Tributaria respecto a las mismas quedó firme al no ser impugnado en su momento, no correspondiendo realizar mayor análisis al respecto.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 1248/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Argumentos de la Réplica.

La parte actora hizo uso de su derecho a réplica, señalando que, la respuesta a la demanda no tiene argumentos para rebatir sus argumentos omitiendo dar respuesta a los planteamientos de la parte demandante, ratificando los argumentos expuestos en su demanda.

IV. Argumento de la Dúplica

La réplica fue corrida en traslado a la parte demandada por decreto de fs. 348, quien presentó dúplica indicando que la empresa demandante reiteró los argumentos de su demanda, luego por proveído de fs. 359, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

V. Intervención del tercero interesado

La Gerencia Distrital Potosí del SIN, se apersonó al proceso señalando que:

Existe una falta de congruencia y certeza de la demanda contencioso administrativa puesto que en la misma se reconoce implícitamente que ha existido un tributo omitido inherente al IUE-BE, pero el mismo no debe pagarse en razón a convenios internacionales que suscribió nuestro Estado, evitando la doble imposición, aspecto que nunca fue reclamado ante la Autoridad de Impugnación tributaria, por ello debe emitirse una resolución por la cual se declare improbadada la demanda.

VI. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Como resultado del proceso de Verificación Externa correspondiente a la Orden de Verificación N° 0010OVE00493, modalidad verificación específica IUE-BE, correspondiente a los periodos octubre/2006 a septiembre/2007; octubre/2007 a septiembre/2008; y, octubre/2008 a septiembre/2009, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 091/2011 de 19 de octubre, estableciendo un cargo preliminar de 1.111.032.517.- UFV's equivalentes a Bs. 1.875.789.530.-, importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta tributaria y la multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 1591 a 1596 del Anexo 17).

Posteriormente, de la verificación realizada sobre base cierta, en mérito a la información extraída del SIRAT, como ser consulta de padrón, extracto tributario, declaraciones juradas, etc., así como toda la documentación presentada por el contribuyente, la Gerencia Distrital Potosí del SIN emitió la Resolución Determinativa N° 17-00000636-11 de 28 de diciembre de 2011, por la que constató que el contribuyente no ha determinado el IUE-BE conforme a ley en los periodos fiscalizados, estableciéndose diferencias a favor del Fisco, resolviendo determinar de oficio y sobre base cierta las

obligaciones del impositivas del contribuyente Minera San Cristóbal, en la suma de 629.264.545.- UFV's equivalentes a la fecha de emisión de la Resolución a Bs. 1.080.623.428.-, correspondientes al tributo omitido e intereses del IUE-BE, sancionando al contribuyente por el ilícito tributario de Omisión de Pago con una multa igual al 100% del tributo omitido, además de la multa por la contravención tributaria de Incumplimiento de Deberes Formales (fs. 2 a 83 del Anexo 1).

Subsiguientemente, la empresa demandante interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa señalada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0146/2013 de 20 de mayo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Chuquisaca, la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00000636-11, dejando sin efecto las obligaciones impositivas determinadas por IUE-BE, por concepto de Gastos de Tratamiento y Realización, Bono Puerto Mejillones y Provisión Aker Kvaerner, por un importe total de 353.101.421.- UFV's, así como la sanción por Omisión de Pago establecida por tales conceptos de 292.172.441.- UFV's (fs. 4 a 59 del Anexo 54).

Finalmente la Empresa Minera San Cristóbal, formuló recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1744/2013 de 23 de septiembre, la cual revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0146/2013, dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 39.822.577.-, correspondientes al impuesto omitido IUE-BE, que surge de las remesas por otorgación de préstamo de capital a la empresa Apex Metals Marketing, quedando modificada la deuda tributaria de 1.146.802.626.- UFV's a 439.605.697.- UFV's (fs. 1444 a 1481 vta. del Anexo 8); Resolución Jerárquica objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la compulsas de los datos procesales y la Resolución Jerárquica impugnada, se puede determinar que:

Previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario identificar la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo. A dicho fin debemos partir de lo señalado por la Constitución Política del Estado, que en su art. 179.I dispone que la función judicial es única. La jurisprudencia ordinaria se ejerce por el Tribunal Supremo de Justicia, los Tribunales Departamentales de Justicia, los Tribunales de Sentencia y los Jueces; la jurisdicción Agroambiental por el Tribunal y Jueces Agroambientales; la jurisdicción Indígena Originaria Campesina se ejerce por sus propias autoridades; existirán jurisdicciones especializadas reguladas por ley.

De lo señalado en la última parte se desprende que la propia norma constitucional establece la existencia de las jurisdicciones especializadas, entre ellas se encuentra el derecho administrativo, como rama del derecho público, hoy bien diferenciada, no sólo por el contenido específico de sus normas, sino porque es una de las que más directamente concierne al Estado, al interés público y a la libertad personal; es por esa razón, que el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

derecho administrativo no puede ser considerado como omnipotente, al contrario, a efectos de controlar los excesos de poder trasuntados en actos administrativos, se creó el proceso contencioso administrativo, que no es otra cosa que el examen de legalidad por parte de la justicia ordinaria sobre las actuaciones administrativas, cuya finalidad es la protección de la administración contra el particular o del particular contra la administración.

El proceso contencioso administrativo es la vía por la cual, el administrado puede oponerse a la decisión asumida en última instancia por la administración pública, por considerar que el acto administrativo no cumple con todos los elementos consagrados en el art. 27 y ss. de la LPA.

Mediante este tipo de proceso, se pretende la fiscalización del Órgano Judicial de las resoluciones administrativas que se dictan en las diferentes instancias, a efectos de verificar si aquellas se ajustaron a derecho y se resguardó el ejercicio del debido proceso y por tanto gozan de la legalidad que amerita. Para hacer uso de este tipo de recurso siempre a instancia de parte, previamente se deben agotar las vías recursivas idóneas de impugnación administrativa, tal como disponen los arts. 69 y 70 de la LPA; su finalidad consiste en asegurar el beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la administración al derecho en todas las actuaciones que realiza, en su condición de poder público. En consecuencia, no se restringe a la defensa de los derechos subjetivos sólo de los particulares, sino también se protegen las pretensiones de la administración.

El proceso contencioso administrativo reviste características de un juicio ordinario de puro derecho en única instancia; por lo tanto, carece de una etapa probatoria; en el cual, el Tribunal Supremo de Justicia, como órgano competente para su tramitación y conocimiento, limita su labor al control de legalidad, conociendo los argumentos de la Resolución impugnada o del acto administrativo ejecutado; correspondiéndole, como se señaló, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el demandado; pretendiendo no otra cosa que asegurar el sometimiento de la administración a un régimen jurídico en el cual, el particular o administrado posee las garantías de que acudirá al órgano judicial llamado por ley, cuando crea tener derechos de impugnación de los actos de la administración.

Ahora bien, de la compulsa de los datos procesales y la Resolución Jerárquica impugnada, se puede determinar que el motivo de controversia en el presente proceso se circunscribe en establecer si resulta evidente: **1)** Si el hecho de que los contratos de cobertura están relacionados a un activo subyacente consistente en un mineral (plomo), obtenido como consecuencia de una actividad extractiva realizada en el país por la empresa demandante, concluyendo que por dicha razón la prima pagada constituye una renta de fuente boliviana, por lo que el IUE-BE debió haber sido retenido por la Empresa Minera San Cristóbal; y, **2)** Si al haberse pagado correctamente los impuestos, no se configuraron contravenciones tributarias que deban ser objeto de pago por parte de la empresa demandante.

Al respecto se tiene que, el texto del art. 42 de la Ley 843, señala: *“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”*; a su vez, el art. 44 inc. a) de la misma Ley, dispone que: *“Se consideran también de fuente boliviana los ingresos en concepto de: a) Remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia”*, aspecto complementado por el art. 4 incs. c) y d) del DS 24051, que determinan: *“En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la Ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana: c) Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la República. d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país”*.

Del texto de la normativa citada líneas arriba, se debe entender por principio de fuente, la potestad del Estado de gravar todos los actos u operaciones llevadas a cabo dentro de los límites de su territorio, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes, ni el lugar de celebración de los contratos. En consecuencia, se tiene que la obtención de las utilidades ha sido posible en virtud de un determinado ambiente político, socioeconómico y jurídico cuyo costo debe ser sufragado por los beneficiarios de rentas locales, sin que interese, a esos efectos, la residencia, domicilio o nacionalidad o cualquier otra condición o característica personal de tales beneficiarios; es de esta forma, que la aplicación del principio de fuente requiere como factor determinante, la ubicación de una fuente productora en el país que adopta dicho principio. En otras palabras cuando la utilidad es producida fuera del territorio deja de tener relevancia jurídica y económica para el sistema.

Claro está que este sistema, al ser aplicable a todas las rentas generadas en el territorio nacional, tendrá como consecuencia la necesaria sujeción a este sistema a personas que eventualmente no estén domiciliadas en él; consecuentemente, habrá de aplicarse también a aquellos sujetos que sin tener un vínculo material con el país han obtenido un enriquecimiento por la realización de algún tipo de negocio dentro de él. Ello requiere pues que se aplique una retención en la fuente, previa al envío del dinero al exterior. En nuestro Estado, se lo tiene reconocido como Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE). Dichas retenciones constituyen el único medio realmente eficaz para asegurar el



Estado Plurinacional de Bolivia



Exp. 1248/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Órgano Judicial

cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los beneficiarios no residentes en el territorio nacional.

En el caso presente, la empresa demandante refiere que la AGIT, presume erróneamente que Minera San Cristóbal remesó utilidades de fuente boliviana, cuando no demostró en ningún momento cuál es el hecho imponible que generó dicha obligación de retención, tratando de atribuirle la calidad de "renta" a lo que es "capital", pretendiendo calificar esa "renta" como de fuente boliviana, considerando por ello que es procedente el cobro de la deuda de Bs. 271.133.397 por el IUE-BE, correspondiente a remesas por Contratos de Cobertura Financiera propios de la empresa demandante, Devolución de Préstamos de Capital a la empresa Apex Silver Finance y Ejecución de Garantía de esta misma empresa, además del importe de Bs. 85.008.-, por multas por incumplimiento de deberes formales, aspecto que pide sea anulado ya que la legislación tributaria boliviana no contempla el perfeccionamiento del hecho imponible del IUE-BE, con base en "activo subyacente" alguno.

Respecto a los agravios denunciados, de la normativa glosada y de la revisión de los antecedentes administrativos que cursan en obrados se concluye que:

1.- En relación a la Operación 4, referida a la Adquisición de Contratos de Cobertura Financiera propios de la empresa Minera San Cristóbal, se tiene que la Administración Tributaria observó el importe remesado de Bs. 75.138.448.- (setenta y cinco millones ciento treinta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y ocho 00/100 Bolivianos), que equivale a \$us. 9.620.800.- (nueve millones seiscientos veinte mil ochocientos 00/100 Dólares Americanos), determinando un saldo a favor del fisco de Bs. 10.734.064.- (diez millones setecientos treinta y cuatro mil sesenta y cuatro 00/100 Bolivianos), por concepto del IUE-BE.

De la revisión del Contrato Maestro ISDA (Asociación Internacional de Corredores Swaps) de 04 de septiembre de 2007, que fue suscrito entre BNP Paribas y la empresa ahora demandante, del cual emerge el pago de una prima por la adquisición de contratos de cobertura financiera que se registra como un activo para el comprador de la opción, aspecto reconocido por la propia empresa demandante, que en su memorial de demanda reconoce que como resultado de ese contrato "recibió esos mismos montos de inversión" (sic), lo que generó una utilidad por actividades desarrolladas en el territorio nacional, debiendo tenerse en cuenta que en los Contratos de Cobertura, la persona -ya sea natural o jurídica- tiene o va a tener el bien subyacente (en el presente caso en Concentrado de Mineral) en el futuro y lo venderá en un futuro; empero, con la operación lo que se pretende es asegurar un precio fijo hoy para la operación de mañana, por ellos y conforme lo estipulado en dicho Contrato; en ese sentido, para mantener vigente la cobertura, la Empresa Minera San Cristóbal asume la obligación de efectuar pagos sujetos a la liquidación que efectúe BNP Paribas -lanzador-, pago que se constituye en una prima, ya que consiste en un ingreso económico para el lanzador producto del riesgo asumido previsto en el referido Contrato, debiendo tenerse presente que el beneficio es en función a la venta futura del mineral extraído en territorio boliviano, por ello podemos concluir que, la

realidad económica de la transacción efectuada por la Empresa Minera San Cristóbal, se enmarca y cumple con los presupuestos establecidos en la norma específica para la aplicación del IUE-BE, por ello no resulta evidente lo alegado por la empresa demandante, siendo correcta la interpretación realizada por la AGIT en cuanto a este punto.

2.- Respecto de la Operación 1, Devolución del Préstamo de Capital otorgado por Apex Silver Finance a Minera San Cristóbal, se tiene que si bien resulta evidente lo alegado por la parte demandante en relación a que no es el titular del Contrato de Cobertura suscrito por Apex Silver Finance; sin embargo, no es menos cierto que, los pagos observados por la Administración Tributaria, fueron efectuados por cuenta de la empresa antes referida, con base en el contrato de Cobertura de Metales, constituyéndose la empresa Minera San Cristóbal en garante de la operación conforme al Acuerdo de Garantía Común y en mérito al Contrato de Enmienda General, que expresamente faculta el repago de la deuda subordinada, por ello la deuda contraída por la empresa Minera San Cristóbal con la empresa Apex Silver Finance, fue utilizada para cubrir las transacciones obligatorias de cobertura de metales, aspecto que permite concluir que las remesas realizadas por la empresa demandante son de fuente boliviana, ello en consideración de la previsión del párrafo II del art. 8 de la Ley 2492, que dispone: *“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica...”*.

De acuerdo con la cita que precede, el demandante de manera tácita alude a que se apliquen los acuerdos y convenios internacionales para evitarse la doble imposición, aunque tampoco señala una base normativa en la que se sustente su pretensión, pues únicamente realiza consideraciones genéricas, por lo que la AGIT realizó una interpretación en el sentido que más se adapta a la realidad económica, pues en los hechos, intermedió recursos (capital generado y que tenía origen en Bolivia) a favor de un tercero en el exterior, recibiendo como contraprestación un rendimiento (intereses que ingresaron como utilidades de la empresa en Bolivia), por ello no corresponde atender lo reclamado en cuanto a este aspecto.

3.- Con relación a la Operación 3, Ejecución del Contrato de Garantía Suscrito por Minera San Cristóbal garantizando los contratos de Cobertura Financiera de la empresa Apex Silver Finance, debe tenerse en cuenta lo expresado en el punto anterior, resultando evidente que la ganancia obtenida por los Bancos BNP Paribas, Barclays Bank PLC y Jp Morgan Chase Bank N.A., fue producto del Contrato de Cobertura suscrito con la empresa demandante, lo que generó una ganancia a partir de la venta de concentrados de la Empresa Minera San Cristóbal, cuya venta fue comprometida por el Contrato de Opción a dichos Bancos, por ello son considerados de fuente boliviana, correspondiendo dar aplicación a la previsión contenida en el art. 51 de la Ley 843, que dispone: *“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.*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 1248/2013. Contencioso Administrativo.- Empresa Minera San Cristóbal S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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”.

Por ello, la interpretación realizada por la autoridad demandante es correcta, pues el Estado Boliviano con la apropiación del IUE-BE, procuró desincentivar la salida de recursos generados en el país e intentar promover la reinversión dentro del país, de lo que se infiere que algunas empresas o grupos económicos, sacan rentas de fuente boliviana al exterior, lo que debe ser objeto de retención de acuerdo a Ley; sin embargo, en algunas circunstancias la forma de salida de dicho dinero atenta a los intereses del Estado ya que se adoptan figuras para no pagar o pagar menos impuestos y retirar del país rentas de fuente boliviana sin realizar las retenciones correspondientes, en vez de reinvertirlas, situación que va en desmedro de los intereses del Estado y el flagrante incumplimiento del espíritu y la finalidad del IUE-BE, correspondiendo de esta manera gravar el IUE-BE en el Estado Boliviano y actuar como agente de retención por las remesas al exterior, de no proceder de esta manera se estaría vulnerando el principio de realidad económica descrito en párrafos anteriores.

4.- Con relación a la Omisión de Pago e Incumplimiento de Deberes Formales, debemos referir que al haberse establecido que la empresa demandante no efectuó la retención del IUE-BE, correspondiente por los importes remesados a beneficiarios del exterior, conforme establece el art. 51 de la Ley 843, configuró su accionar en la previsión contenida en el art. 165 de la Ley 2492, que dispone: *“El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria”*, resultando aplicable dicha sanción.

Finalmente, es menester señalar que la presente Sentencia emite pronunciamiento, únicamente respecto a los agravios que fueron objeto de pronunciamiento en sede administrativa, en atención al principio de congruencia, pues el derecho a recurrir ya sea en vía jurisdiccional o en vía administrativa, se halla intrínsecamente ligado a la correspondencia que debe existir entre las pretensiones alegadas por el demandante y lo resuelto por el juzgador, plasmándose dicho principio, también en materia administrativa, como la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de Alzada o en el recurso Jerárquico y lo resuelto en los citados recursos.

Concluyendo que, en el caso de autos no se produjo la aplicación mecánica de la ley, sino que se la aplicó correctamente a un hecho incontestable, y que está constituido por la operación de Cobertura Financiera, sobre la cual la empresa demandante debe tributar.

VIII. Conclusiones.

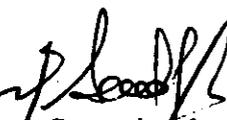
En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución Jerárquica impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta

valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

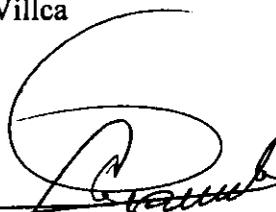
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fojas 76 a 83, interpuesta por la Empresa Minera San Cristóbal, representada por Jorge Eduardo Delgadillo Poepsel y Vladimir Alejandro Aguirre Morales, y; en consecuencia, mantiene firmes y subsistentes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1744/2013 de 23 de septiembre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0132/2013 de 08 de octubre, emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

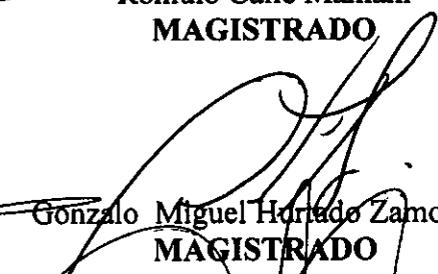
Regístrese, notifíquese y archívese.

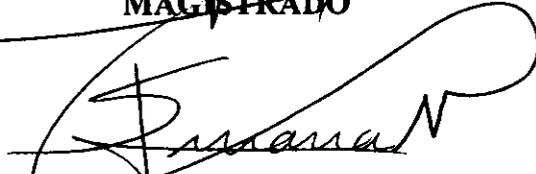

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

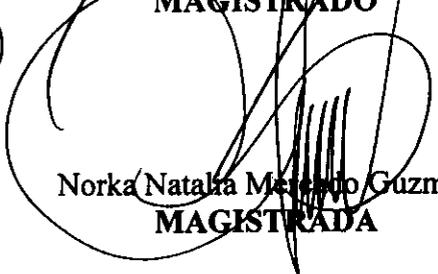

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


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 Fardoya Rivas
MAGISTRADO





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

[Handwritten signature]

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p align="center">TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p align="center">GESTIÓN: <u>2016</u></p> <p align="center">SENTENCIA Nº <u>222</u> FECHA <u>21 de abril</u></p> <p align="center">LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº <u>1/2016</u></p> <p><u>Conforme</u></p> <p>VOTO DISIDENTE:</p>
--

[Handwritten signature]

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

