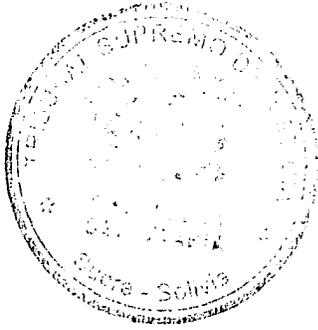


20-08-13

17:16



Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 266/2013.  
**EXP. N°:** 45/2007.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Interpuesto por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.  
**FECHA:** Sucre, veintinueve de julio de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina S.A. representada en última instancia por Jaime Terán Benavidez contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 297 a 312, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0315/2006 de fecha 23 de octubre de 2006 y Auto Motivado ST-RJ 0024/2006 de 16 de noviembre de 2006 emitida por la entonces Superintendencia General Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 394 a 358; el memorial de réplica de fs. 362 a 377, la renuncia a duplica al no haberse hecho uso de ese derecho; informe de la Magistrada Relatora, Dra. Rita Susana Nava Durán; y

**CONSIDERANDO I:** Que, la Empresa Petrolera Andina S.A. representada primeramente por Marco Antonio García Rodríguez, dentro del plazo previsto en el artículo 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo declarar probada la demanda, disponiendo improcedentes los reparos establecidos en la Resolución Determinativa GDGSC-DTJCN° 337/2005 de 29 de diciembre de 2005 y Revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ0315/2006 de fecha 23 de octubre de 2006 y Auto Motivado STRJ 0024/2006 de 16 de noviembre de 2006, dejando sin efectos los cargos confirmados por la Superintendencia Tributaria General, con los siguientes fundamentos:

1. Señala que en fecha 2 de diciembre de 2004 la Administración Tributaria notificó a la Petrolera Andina S.A. con orden de fiscalización para auditar el cumplimiento de las obligaciones Tributarias referidas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas (IUE) y el Impuesto a las Transacciones (IT), siendo notificada la Empresa en fecha 29 de diciembre de 2005 con Resolución Determinativa N° GDGSC-DTJC 337/2005, ésta Resolución Determinativa fue impugnada dando por resultado la Resolución de Recurso de Alzada STR-SCZ/ N° 0093/2006, que resuelve Revocar Parcialmente la Resolución Determinativa N° GDGSC-DTJC 337/2005 y finalmente Resolución de Recurso Jerárquico SRG-RJ/0315/2006 dispone Revocar Parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada STR-SCZ/ N° 0093/2006.
2. Alega la transgresión del Principio Jurídico "Non Bis in idem" por doble fiscalización del IUE de la Gestión 2002. Los cargos determinados en el Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas (IUE) no corresponden, por cuanto la gestión terminada al 31 de Marzo de 2002 ya ha sido fiscalizada, constituyéndose en una doble fiscalización, habiéndose emitido la Resolución Determinativa N° 337/2005 que estableció reparos por IUE por la gestión 2002 cuando de la misma forma mediante Resolución Determinativa N° 268/2005 previamente se finalizó un procedimiento de determinación relativa al IUE para las gestiones 2000,2001 y 2002, por lo que la Administración Tributaria, ha transgredido la norma, que por mandato expreso de la ley, el hecho imponible del IUE es uno solo para cada gestión y por tanto no es posible que el SIN pretenda realizar más de una liquidación por cada gestión; situación que constituiría violación de principio "Non Bis in idem", toda vez que el art. 74 del Código Tributario establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, el cual obliga la observancia del principio de no ser juzgado dos veces un mismo hecho, evitando se configure duplicidad de cargos en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho imponible y fundamento, que este principio no está restringido a procesos jurisdiccionales, sino que debe ser observado por administradores judiciales como administrativos como disponen las Sentencias constitucionales Números 1764/2004-R y 1037/2002-R.

El art. 93.II de la Ley N° 2492, prohíbe la doble fiscalización en los siguientes términos: "La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial en ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada". El legislador a delimitado los alcances de la garantía de "Non Bis in idem", señalando en el art. 4 de la ley N° 1970 "Nadie será procesado ni



- condenado más de una vez por el mismo hecho, aunque se modifique su calificación o se aleguen nuevas circunstancias", delimitación que es aplicable al campo tributario, toda vez que de la garantía del Non Bis In Ídem, emergen de los derechos constitucionales básicos de: de Seguridad Jurídica y el derecho al debido proceso, en ese entendido, debe la administración Tributaria estar sujeta al principio de legalidad, tanto en la atribución del hecho generador del tributo como el proceso de fiscalización.
3. Indica que la Superintendencia Tributaria General afirma que la deducibilidad de las regalías alcanzan únicamente para los Contratos de Riesgo Compartido que provienen de contratos de Operación y/o Asociación, afirmación que se apoya en una errónea interpretación del art. 14 de Decreto supremo N° 24054, según la cual, el mismo hace una diferencia entre los contratos de Operación y Asociación y los demás, error que se origina en la omisión de considerar un dato importante, que el art. 14 dispone, cuando impone un límite a la aplicación de la deducibilidad de las regalías, se imponen en función del régimen que fue firmado en contrato de Operación y/o Asociación y no por la naturaleza del contrato en sí, en este caso, el error de la Superintendencia radica en plantear una falsa premisa: que el límite impuesto está en función de la naturaleza del contrato.  
Los contratos de Riesgo Compartido celebrados de acuerdo a las normas de la Ley N° 1689, se encuentran sometidos a la ley N° 843 con las reformas introducidas por Ley N° 1606, lo que determina que son aplicables las reglas generales para la determinación de la utilidad neta imponible, entre las que se encuentra el art. 14 del D.S. 24051 que determina que son deducibles, para el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, los pagos que se realicen por conceptos de regalías.  
Dicha deducibilidad no se apoya únicamente en el art. 14 del D.S. 24051 sino fundamentalmente en la propia Ley 843 reformada, que en su art. 47 autoriza como principio general, deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta), los gastos necesarios para la obtención de la utilidad y conservación de la fuente, admitiéndose como deducibles todos los gastos que sean necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que se genera.  
En el país no existe diferenciación legal entre Contratos de Riesgo Compartido "convertidos" o no "convertidos", dado que ambos (que son los mismos), conforman la misma figura contractual, tienen el mismo objeto y alcance y se hallan exactamente sujetos a la misma legislación especial petrolera y tributaria y hacer dicha discriminación representa una violación al derecho constitucional de igualdad jurídica, más aun cuando a ambos contratos se responden a un modelo aprobado por Decreto supremo N° 1689, por lo que deben ser enmarcados bajo la misma normativa legal en cuanto a los derechos y obligaciones de las partes que lo suscriben.
  4. Igualmente se arguye indebida negativa a la deducibilidad de las regalías a los Contratos "convertidos" de Riesgo Compartido de los Bloques de San Alberto y San Antonio. La Superintendencia no analiza los elementos aportados por su parte, tanto el procedimiento de Alzada y Jerárquico y ante la no existencia de los contratos, el Superintendente tenía amplias facultades para ordenar cualquier diligencia y pedir a las partes exhibición y presentación de documentos. Siendo totalmente incongruente y arbitrario que las regalías para los otros socios de ambos bloques (Empresa Petrolera Bolivia S.A. y Total Elf. Fine Ltda.), esos gastos sean deducidos y para nuestra empresa no lo sean.
  5. La Superintendencia Tributaria General ha confirmado Resolución de Alzada sobre la base de que Andina S.A. no ha respaldado los gastos overhead con el soporte contable correspondiente por los montos adeudados al operador, según rendición de gastos, que al respecto existe un error de apreciación, ya que el gasto por este overhead cumple con el principio general para ser admitido como deducible dado que se hallan directamente vinculados con la actividad y son necesarios para la ejecución de las operaciones del bloque. La documentación contable de respaldo son los bilings (rendiciones contables del operador), que son documentos únicos y originales que acreditan los gastos efectuados por el operador bajo la característica de reposición y son creados contractualmente y tienen fuerza de ley entre las partes, no existe otro documento más idóneo para respaldar los gastos y la contabilidad de las operaciones en su conjunto.  
Resulta evidente el error contenido en Resolución de Recurso Jerárquico en sentido de que no se hubieran presentado pruebas que respalden los gastos por overhead, siendo que en la etapa administrativa se presentaron fotocopias legalizadas de los "billings" en los cuales se demuestra el detalle de los gastos incurridos por este concepto observado, destacando que las facturas se encuentran en la contabilidad del socio operador en virtud a la obligación contractual y legal que les enviste como responsables del bloque.
  6. La Superintendencia Tributaria confirmó Resolución de Alzada basado en lo establecido en el art. 76 de la Ley N° 2492 sobre la carga de la prueba debido a que supuestamente no se pudo evidenciar fehacientemente que dichos activos no corresponden a la Planta de Compresión Río grande, que



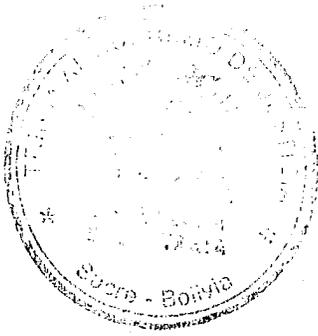


Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

para demostrar este aspecto, es decir que los bienes (activos) observados por el SIN corresponden al Campo Río Grande y no así a la Planta Río Grande que no tienen relación con el Contrato de Riesgo Compartido, se presentaron documentación por demás necesaria, para evidenciar que dichos activos han sido considerados de forma errada, consecuentemente se demostró que la fiscalización sumó sin ningún criterio técnico todas las cuentas que decían " Río Grande" confundiendo los activos de la " Planta de Compresión" con los activos de Campo Río Grande.

7. Que los cargos por retenciones del IUE-BE son totalmente improcedentes, toda vez que al respecto se presentaron prueba sobre la retención del IUE-BE consistentes en 54 formularios de Abril y Noviembre de 2000, sobre los cuales no se consideró la reliquidación del formulario del IUE - BE de los periodos observados no considerándose los pagos a cuenta efectuados lo que supone la pretensión de una doble recaudación del IUE-BE.
8. A juicio del demandante, la supuesta venta de Gas Natural a Chaco no facturada, ocurrido en el "Periodo Fiscal1", se refieren a una venta como resultado de un proceso administrativo ante la Superintendencia de Hidrocarburos (Resolución SSHH 03116/99 de 15 de mayo de 2000), venta que ha generado una diferencia en el balance volumétrico, con relación a la facturación por que la emisión de la factura ha sido en un mes y año anterior a las entregas del producto.  
El volumen vendido es de 3.850.040 millones de BTU; que Chaco tenía que solicitar su entrega entre agosto/2000 y Junio/2001, en el momento de la recepción del pago se emitió la respectivas facturas (factura N° 1310 de 23/5/2000) y las entregas del producto que fueron parciales conforme al detalle proporcionado como prueba, ya no fueron facturados. Por lo tanto, sobre la base de la existencia de las pruebas precisa y contundente la reducción del reparo debe ser íntegra y no parcial.  
Respecto a la Venta de Gas a Guaracachi a través del contrato de Chaco "Periodo Fiscal 2"; correspondiente a febrero/2000 a junio de/200°, Chaco como comprador nomina al vendedor Andina en boca de pozo los volúmenes en el punto de entrega de Guaracachi para que los mismo sean transportados y entregados por Chaco como titular del contrato debiendo conciliar los puntos de entrega con Guaracachi. Estas conciliaciones fueron presentadas como prueba, no existiendo ninguna diferencia al finalizar los periodos. No obstante, no se ha considerado en forma ecuaníme todos los descargos presentados al respecto, bajo el argumentando que esos descargos no permiten vincular la operación contable con lo establecido en el contrato y la certificación de Transredes.
9. La Superintendencia Tributaria, invoca la Resolución de la Superintendencia de Hidrocarburos SSHH0671/2001, para ratificar y confirmar como ventas no facturadas la supuestas diferencias detectadas por la Administración Tributaria, sin considerar: a) Que existen distintos puntos de entrega a lo establecidos en nuestros contratos de venta para nuestros compradores; b) Que existen Volúmenes de GLP en tránsito (lapso de transporte desde la planta hasta el punto de entrega ) y en inventarios en línea que no son entregados al cliente; c) Que se dan variaciones en factores de conversión de unidad de peso (TM) a unidades de volumen (m3), hecho demostrado con certificado de Transredes y la propia Ley; d) Para el Cargo se consideró únicamente las diferencias positivas a favor del contribuyente; e) Existen mermas en el transporte debido a la forma de transporte del GLP y la contaminación del volumen transportado por los lotes separados; f) Los cuadros de la administración Tributaria contiene errores de desfase (el volumen de un mes lo computo en otro mes), siendo el error la disposición de los valores en los meses que corresponden. Sobre la base de lo señalado precedentemente, sin la corrección de los datos y de información, y sin entrar ni aborda en mayores explicaciones, se observa que no existen supuestas ventas no facturadas.
10. La Superintendencia Tributaria ha ratificado cargos determinados por la Administración Tributaria en los que se presumen ingresos no declarados, en los rubros:
  - a) Ventas antes del RUC-RC: la entrega de crudo a Maxus (operador) fue realizada dentro del bloque, por lo tanto la resolución de la Superintendencia es incorrecta porque es de conocimiento general que recién a partir de septiembre de 2001, en el caso del bloque Petrolero en Riesgo Compartido, cada socio factura individualmente la producción obtenida por el Bloque, a partir de esa fecha entra en vigencia el RUC-RC y los periodos anteriores fiscalizados, era únicamente el operador quien estaba obligado a emitir la factura por el total de la producción vendida del Bloque.
  - b) Supuesta Ventas Diferidas: la Superintendencia General equivocadamente ha ratificado el cargo por accesorios (mantenimiento de valor e intereses) sosteniendo que la empresa Andina S.A. ha facturado las ventas con demora de uno, dos y hasta tres meses posteriores a la entrega del hidrocarburos por gasoducto, sin considerar las características de los contratos de " suministros de hidrocarburos" (contratos de trato sucesivo), es innegable que estos contratos no está previsto en la legislación tributaria a los efectos del hecho generador del IVA, vacío legal que debe considerarse, a partir de ello, corresponde





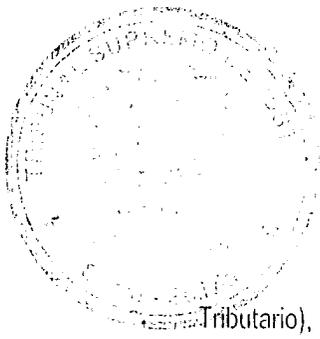
Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

- aplicar la norma general prevista en el art. 39 del Código Tributario (Ley N° 1340 aplicable al periodos fiscalizado) prevista en el art. 18 del nuevo código Tributario (Ley N° 2492).
- Las ventas efectuadas durante un mes calendario, en general son de carácter continuo por lo que es imposible facturar con fecha del último mes, no existe una sola entrega, sino entregas permanente a través del sistema de transporte por ducto. al final de cada mes la empresa solo tiene un estimado de venta, el cual es certificado por el transportador días después del fin de mes; en consecuencia el hecho imponible está sujeto a condición de certificación de entrega de parte del transportador. Lo que implica, que en aplicación del Código Tributario, éste se perfecciona en el momento del cumplimiento de la condición.
- c) Retención del RC-IVA sobre vacaciones pagadas en finiquito: respecto a que los únicos beneficios sociales que no se encuentran comprendidos en el alcance de RC-IVA, son la indemnización y el desahucio y que las vacaciones pagadas aún a pesar de ser pagadas de acuerdo a la ley laboral (en finiquito por retiro) constituyen un ingreso gravado por el tributo mencionado. La empresa demandante sostuvo que, el pago de vacaciones al personal ocurrió en el momento en que el dependiente fue retirado de la empresa (voluntaria o forzosa), por lo que se entiende que este pago, es por beneficios sociales que legalmente le corresponde al empleado. por ese motivo en aplicación del art. 25 de la Ley 843, no corresponde ninguna retención de RC-IVA.
  - d) Subvenciones estatales por congelamiento del precio del GLP consideradas como si fueran el pago de un precio: la Superintendencia General ratifico erradamente la Resolución de Alzada, señalando que los ingresos percibidos por Subsecciones del Estado están gravados por el IVA y el IT y que las notas de crédito no es el objeto de reparo, sino que el cargo se origina en un supuesto pago adicional recibido por la Andina S.A., como si fuera una diferencia de precios en la venta de GLP que no fue facturada.  
Esta subvención, fue recibida mediante notas de crédito fiscal (títulos valores) y el aspecto que no ha considerado en los más mínimo, a pesar de haber sido demostrado fehacientemente que dichas notas de crédito fiscal, en ningún caso fueron giradas conteniendo impuestos, razón por la cual no corresponde ninguna facturación. El Estado nunca ha subvencionado la parte del precio del GLP que corresponde al IVA y menos al IT, es decir sólo ha subvencionado el 87% del valor del precio del GLP. Y que las notas de crédito fiscal constituyen un subsidio, entendida como la reposición o el resarcimiento de las pérdidas de las empresas que operan en un mercado regulado, atribuibles al ente regulador a consecuencia de la fijación de precios inferiores a los establecidos en el mercado, es evidente que el legítimo beneficio de las notas de crédito por subvención era el productor en la medida que fue él quien soportó las pérdidas generadas por la regulación de precios.
  - e) Presunción de ingresos por la utilidad de la Planta de Compresión de Gas en Rio Grande, que es copropiedad de nuestra Empresa conjuntamente con la Empresa Petrolera Chaco S.A.: La indebida pretensión de fisco es que su empresa como operadora del contrato facture a la Empresa Chaco (que es socia y por lo tanto copropietaria de la Planta de Compresión), la utilización de la planta, como si Chaco fuese un cliente; es innegable que el uso de un activo por su propio dueño, no es un hecho gravado por el IVA.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 6 de febrero de 2007 (fs. 314), y corrido traslado a la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Rafael Rubén Vergara Sandoval, responde a la demanda (fs. 344 a 358), solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. Sobre la supuesta transgresión del Principio jurídico "Non bis in Idem" por doble fiscalización del IUE de la Gestión 2002, la Superintendencia Tributaria General considera, que la Empresa Petrolera andina S.A. presentó en calidad de prueba de reciente obtención la demanda contenciosa Tributaria contra Resolución Determinativa 268/2005 y adjuntó la citada Resolución, la que determina que la Administración Tributaria determinó el impuesto omitido por el IUE por las gestiones 2000, 2001 y 2002 únicamente por concepto de apropiación indebida del gasto no deducible "depreciación por revalorización técnica de activos fijos". es decir que efectuó una fiscalización puntual del IUE por las gestiones citadas conforme dispone el art. 29 inc. c) del D.S. 27310; que al contrario según la Resolución Determinativa 337/2005 de la gestión 2002 por el IUE, se evidencia que la Administración Tributaria efectuó la determinación por la gestión 2001 correspondiendo a una fiscalización integral de los impuestos IVA, IT, IUE, RC-IVA, R-IT, R-IUE y IUE-BE; dentro de la determinación efectuada en el IUE se establece que el SIN no incluyó la observación de "depreciación por revalorización técnica de activos fijos", es claro que la Administración Tributaria no repitió el objeto de la fiscalización; consecuentemente no incumplió del art. 93-II de la Ley 2492 (Código





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

Tributario), no existiendo entonces la supuesta duplicidad de cargos ni un "juzgar" dos veces aun mismo hecho, como erróneamente plantea el demandante.

Por otra parte, respecto a la supuesta aplicación del principio Non Bis in Idem y la Sentencia Constitucional 1764/2004-R citada por la empresa demandante, la Sala Plena de la Excm. Corte Suprema de Justicia, ha establecido que dicho principio es aplicable únicamente en materia de ilícitos tributarios, en todo caso la controversia a resolver es si existe doble fiscalización en el Impuesto sobre Utilidades de la Empresas, gestión 2002. Y no así la supuesta sanción por ilícitos tributarios.

2. Respecto al cargo aplicado por no deducibilidad de las regalías para los Contratos de Riesgo Compartido, la Superintendencia señala, que los contratos suscritos bajo la vigencia de la ley 1194 (Ley de Hidrocarburos de 1990), en virtud del principio de irretroactividad previstos en el art. 33 y 81 de la Constitución Política del Estado, debían regirse por las normas vigentes en el momento de suscripción, en ese sentido los contratos suscritos al amparo de esa norma para gozar del beneficio de la reducción de la alícuota del IUE, debían ser adecuados conforme a las modificaciones incluidas por la Ley 1606 en la ley 843, motivo por el cual y con el objetivo de que se efectúen dichas adecuaciones, dentro de las disposiciones del art. 14 del D S 24051 (Reglamento al IUE) con el objeto de dar seguridad jurídica a los contratos suscritos bajo la Ley 1194 (Ley de Hidrocarburos de 1990) concede la posibilidad a las empresas petroleras de gozar de la deducción de las regalías a los contratos de Operación o Asociación, o a los que pudieran haber sido adecuados al régimen general de la Ley 843.

Los Contratos de Riesgo compartido corresponden a una figura atípica introducida en nuestra legislación, con el objeto de reconocer las inversiones conjuntas entre inversionistas nacionales y extranjeros, en que los derechos y obligaciones se rigen por lo acordado en el respectivo contrato conforme establece la Ley 1182 de 17 de septiembre de 1990 (Ley de Inversiones), mismos que fueron autorizados para la suscripción por Yacimiento Petrolíferos Fiscales Bolivianos a partir de la promulgación de la Ley 1689 (Ley Hidrocarburos de 1996)

El art. 47 de la Ley 843, establece que las deducciones de las regalías en el caso de las empresas petroleras únicamente alcanzan a los Contratos de Operaciones y Asociación de conformidad con el art. 14 del D.S. 24051, por lo que esta disposición no resulta en ningún momento contraria a la Ley 843, sino complementaria a las normas que reconocen la deducibilidad de los gastos necesarios para la conservación de la fuente.

3. Sobre la Negación de la deducibilidad de las regalías correspondientes a los contratos convertidos de Riesgo Compartido de los Bloques de San Alberto y San Antonio, corresponde aclarar que en virtud del art. 76 de la Ley 2492 (Código Tributario): "*En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...*" en este sentido la carga de la prueba corresponde directamente en la parte interesada, más aun si, cuando conforme al art. 218 inc. d) de la Ley 3092, en instancia de Alzada, existe el término probatorio de 20 días y en instancia Jerárquica 10 días para la presentación de pruebas, por lo que el demandante tuvo plena posibilidad y oportunidad de presentar los contratos extrañados o solicitar la producción de la prueba; sin embargo, no lo hizo, haciendo que la Superintendencia no compulse ni valore los referidos contratos que negligentemente no fueron presentados, más aun cuando el art. 215 de la Ley 3092 establece que las partes se encuentran facultados para hacer uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho.

4. Con respecto a los Gastos por Overhead, cabe señalar que el art. 8 del D.S. 24051 de 21 de junio de 1995 (Reglamento IUE), establece que "*dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el art. precedente, se consideran comprendidos todos aquellos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales*". El problema en el presente caso fue la presentación de las pruebas en fotocopia; que tanto la doctrina y por su parte el art. 76 de la Ley 2492 (Código Tributario) dispone que "*en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos*" concordante con el art. 217 de la Ley 3092 que señala que: "*se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de su posiciones siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente*".

Los documentos presentados por la Empresa Petrolera Andina S. A. como prueba, en fotocopias legalizadas por ellos mismos, fueron los Billings, documento emitido por el operador del bloque para los socios no operadores, en el cual enuncia los gastos que efectuó mensualmente en los bloques. La empresa petrolera teniendo la carga de la prueba debió presentar documentos originales o legalizados para autoridad competente de conformidad al art. 8 del DS 24051 (Reglamento del IUE), que indica que se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales. Motivo por el cual se ratificó lo resuelto por la Superintendencia Tributaria regional.

5. Sobre las depreciaciones de la Planta de Río Grande, la Superintendencia considera que de la revisión de la prueba aportada en alzada, consistentes en detalle de bienes de uso incorporados del 10 de abril de 1997 al 31 de diciembre de 2003, correspondiente a activos de la Empresa Petrolera Andina S.A., se pudo evidenciar que los activos observados por la Administración Tributaria se encuentran registrados en dicho detalle, en el soporte de los Estados Financieros de la Petrolera Andina S.A.; sin embargo, esta instancia jerárquica no pudo evidenciar si estos activos observados corresponde al Campo de Río Grande de Andina y no así a la Planta de Compresión de Río Grande debido a que la Empresa no acreditó el detalle de activos de la Planta de Compresión de Río Grande como era de su interés, con el objeto de demostrar que los gastos por depreciación son deducibles a efectos del IUE.

Respecto a lo argumentado, en sentido de que los activos de la Planta de Compresión de Gas Río Grande, son también de propiedad de su empresa, por lo cual su depreciación es también deducible, por tener un 50% de participación en la Planta y en Campo de Río Grande, corresponde aclarar que la depreciaciones correspondientes de estos activos solo serían deducibles en un 50%; sin embargo conforme a los Estados Financieros presentados por la Empresa, se observa que dedujeron el gasto por depreciación de un 100%.

6. Con relación a que se estaría exigiendo retenciones sobre dividendos que ya hubieran tributado, cabe precisar que de acuerdo con el art. 51 de la Ley 843, cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirán, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente a 50% del monto total pagado o remesado, por lo que no corresponde el argumento, en sentido de que la diferencia es una compensación del impuesto del socio retenido por la empresa, con una regalía que también es una obligación de la empresa ahora demandante.

7. Sobre la presunción de ventas por diferencias en balance volumétrico de Gas Natural periodos 1 y 2, la Superintendencia ratifica inextenso lo fundamentado en la Resolución Jerárquica, en sentido de que la valoración y compulsas de los antecedentes se evidenció que el Balance Volumétrico de Gas efectuado por el SIN, en la columna número 12 correspondiente a las facturas de Gas natural de Andina S.A. en el periodo de mayo de 2000, la factura 1310 no fue considerada por el SIN, siendo que la misma se encuentra debidamente registrado en el Libro de Ventas IVA en el periodo mayo 2000, cuyo importe total registrado coincide con el declarado en formulario 143 IVA; por otro lado, el volumen observado por los periodos septiembre de 2000, por 462.960.000 PC, se encuentra facturado, por lo que se modificó el balance Volumétrico que incidió en una disminución de la diferencia detectada por el SIN; consiguientemente, la modificación del cargo fue parcial toda vez que la empresa no documentó la diferencia.

Respecto a las ventas de gas a Chaco periodo 2; de las pruebas presentadas por Andina S.A. en instancias de Alzada referentes a Cuadro de Conciliación de Volumen y Energía EGSA-Guaracachi de 10 de julio de 2000 y de las facturas de ventas Nros. 1262, 1365 y 1480, se evidencia que el SIN dentro del Balance Volumétrico de Gas Natural, consideró el volumen registrado en las citadas facturas, en la columna 12 de dicho balance, de ahí que la existencia de diferencias volumétricas no corresponde a ventas no facturadas a Chaco S.A. siendo que las mismas si fueron facturadas; sin embargo existen diferencias volumétricas en los periodos abril a junio de 2000, que resultan del Balance Volumétrico, diferencias no respaldadas por la empresa.

8. Con relación a la presunción de ventas por diferencias en balance volumétrico gas licuado de petróleo, cabe ratificar lo expuesto en Resolución de Recurso Jerárquico, que de acuerdo al informe GSH/DFSC N°421/2005 la Administración Tributaria efectuó un balance Volumétrico de GLP, considerando el punto de entrega de Transredes S.A. en las instalaciones del comprador; las entregas a cisternas menos el producto entregado a CHACO S.A. monto en volumen que fue comparado con las facturas emitidas y pólizas de exportación, determinando diferencias en los periodos en que se registraron importes negativos, monto que suma 2.551.013 TN.

Respecto al argumento, que el SIN no consideró los puntos de entrega efectivos, es decir los puntos según los contratos entre YFPB y Andina S.A., Maxus y Andina y Andina S.A. y Andina S.A. y Chaco S.A., los mismos que establecen que el punto de venta es el ubicado en la localidad de Río Grande, hasta el mes de octubre del 2000 y no la Planta de Valle Hermoso como estableció el SIN; asimismo el producto entregado a Chaco S.A. se debe computar a partir de Abril de 2000; en este sentido de esta instancia Jerárquica a fin de establecer el punto de venta, revisó los antecedentes administrativos y los cuadros de prueba, no evidenciándose el contrato de compra venta de GLP entre Andina S.A. y Maxus, consiguientemente Andina S.A. no puede pretender que la instancia jerárquica considere puntos de entrega cuando no respaldó los mismos.





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

También, se evidenció que de acuerdo con el contrato de YFPB y Andina S.A. el punto de entrega establecido, es el punto de interconexión entre las instalaciones del transportador y las instalaciones de medición del comprador. El punto de medición y facturación de GLP, es el lugar o lugares físicos donde se encuentran instalados los sistemas de medición del medidor (tanques de almacenamiento o medidor volumétrico), en este sentido el SIN consideró correctamente como punto de entrega el punto de medición de los volúmenes de GLP a facturar al comprador, es decir el punto de entrega de Transredes.

En cuanto, al contrato de Maxus con Chaco S.A., cabe indicar que el mismo fue suscrito el 16 de mayo de 2000, acordándose la compraventa y compresión de gas natural, asimismo en el numeral 2 de dicho contrato se evidencia la existencia de dos contratos de ampliación suscritos entre Andina S.A. y Chaco S.A., por los periodos de abril de 1999 a enero de 2000 y de febrero a junio de 2000, los mismos que no fueron adjuntados por el contribuyente; sin embargo conforme a este contrato la compra de gas natural fue, desde el periodos abril de 1999 y no como el contribuyente alega de mayo de 2000, motivo por el cual se formó la determinación efectuada por la Administración Tributaria.

Con relación a la compensación de la diferencias positivas con las negativas, corresponde reiterar que de acuerdo con los art. 10 y 77 de la Ley 843, art. 10 del D.S. N° 21530 (Reglamento IVA) y art. 7 del D.S. N° 21532 (Reglamento IT), cada mes constituye un periodo fiscal para la liquidación del IVA e IT, por lo que no corresponde efectuar ninguna compensación toda vez por el volumen facturado en exceso, la Empresa Andina S.A. está en el derecho de solicitar la rectificación de las declaraciones juradas correspondientes conforme el art. 77 de la Ley 2492 (Código Tributario) y art. 4 D.S. N° 25183 (normas reglamentarias para la presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos)

9. Con relación a los cargos que implican una pretensión de cobro de Tributos, la Superintendencia Tributaria General manifiesta:

9.1. Ventas antes de la vigencia del RUC-RC; que únicamente el operador del Bloque era quien estaba obligado a emitir factura por el total de la producción vendida por el bloque sustentada por la empresa demandante, corresponde aclarar que conforme el art. 2 de la Ley 843, esta transferencia titulo oneroso es considerada una venta, por lo cual conforme el art. 4 inc. a) de misma ley, toda transferencia de dominio deberá estar obligatoriamente respaldada por la emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.

La Resolución Ministerial 935/99, de 19 de julio de 1999 numeral 6 establece que en caso de que el contrato de participación contemple la distribución de la producción a los titulares, ésta será tenida como una entrega directa para la venta fuera del bloque; en el presente caso la transferencia de producción del crudo fuera del bloque y considera como una entrega directa regulada por la RM 935/99. Sin embargo la entrega de crudo de Andina S.A. a Maxus fue realizada dentro del bloque, estimándose la misma una transferencia, por lo que correspondía que andina S.A. emita la factura correspondiente conforme a los arts. 2 y 4 de la Ley 843.

9.2. Supuestas ventas diferidas; La legislación nacional en el art. 39 de la Ley 1340 (Código Tributario) establecía que el hecho generador se perfeccionaba en el momento en que acaecía la condición suspensiva, esa condición se encuentra subordinado a lo determinado en el art. 40 de la citada norma. En el mismo sentido se tiene el art. 18 de la Ley 2492 (Código Tributario), en el entendido de que la normativa tributaria será aplicable con preferencia a cualquier condición definida contractualmente; por lo cual un contrato de tracto sucesivo, no puede modificar el cumplimiento de lo previsto por ley.

El art. 4 inc. a) de la Ley 843 concordante con el art. 2 inc. b) del D.S. 21532 (Reglamento al IT) establece que el hecho generador se perfecciona en la ventas, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio. La cual debe estar respaldada por la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente. El SIN ha observado que las facturas de ventas de gas de la segunda quincena de un determinado mes fueron emitidas en periodos fiscales posteriores, siendo que la entrega del gas se produjo durante la segunda quincena de un mes, el hecho generador de IVA se perfecciona en ese mes, en efecto las facturas debieron ser efectuadas en el mismo periodo fiscal en que se produjo la venta del producto y la entrega al servicio de transporte por aplicación del art. 10 y 77 de la Ley 843.

9.3. Sobre la Retención de RC-IVA sobre vacaciones pagadas en finiquito, la Administración Tributaria observo a la empresa Andina S.A. la falta de retención del RC-IVA por vacaciones pagadas al retiro de sus empleados, que si bien según el art. 25 de la Ley 843, los beneficios sociales pagados de acuerdo a las disposiciones vigentes en la materia no se encuentran comprendidos dentro de los alcances del RC-IVA, sin embargo, el art. 1 del DS 21531 (Reglamento al RC-IVA), establece que no se encuentran comprendidos en el objeto de este impuesto los beneficios sociales por concepto de indemnizaciones y desahucios; listado que limita a efectos tributarios los conceptos comprendidos como beneficios sociales, es más la parte final de la citada norma señala que las gratificaciones extraordinarios adicionales percibidas en el caso de retiro (finiquito), constituyen ingresos gravados por el RC-IVA.





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio Garcia Rodriguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

9.4. Con respecto a las subvenciones estatales por congelamiento del precio del GLP considerados como si fueran el pago de un precio, la Superintendencia señala que el Estado endoso a favor de SAMO SRL las notas de crédito fiscal, posteriormente endosadas a favor de Maxus y este las transfirió al productor Andina S.A. por un valor de Bs.23.997.837.- por la compra de Gas Licuado de Petróleo (GLP). Al ser las notas de crédito fiscal, títulos valores, Andina S.A. debió facturar por el total de la transacciones efectuadas con Maxus y no solo por lo que recibió en efectivo, conforme lo establecido en el art. 4 de la ley 843.

9.5. Sobre la Presunción de ingresos por la utilización de Planta de Compresión de Gas en Río Grande, la cual es copropiedad de Andina S.A. y Chaco S.A., la Superintendencia Tributaria General, indica que el art. 1 de la Ley 843 crea el IVA que se aplica a los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en territorio nacional; así mismo el art. 4 de la misma ley establece que el nacimiento del hecho imponible en el caso de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuera su naturaleza desde el momento en que finaliza la ejecución de prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; vale decir que en cumplimiento de la norma señalada, los servicios de gas realizadas en la planta de Río Grande, que funciona con la administración del contrato de riesgo compartido, de crudo con la norma menciona, se encuentran gravados por el IVA más allá de lo que señala el contrato, en consideración del art. 5 de la Ley 2492, que establece la prelación normativa.

Los servicios de compresión que fueron prestados a Andina S.A., fueron auto facturados por la citada empresa, empero los servicios de compresión de gas a Chaco S.A. no fueron facturados hecho que va en contra la norma señalada anteriormente por lo que la observación de la Administración Tributaria se basó en la Ley 843.

CONSIDERANDO III: Que, ejercido que fue el derecho de réplica mas no el de dúplica, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al parágrafo III del art. 354 del Código de Procedimiento Civil.

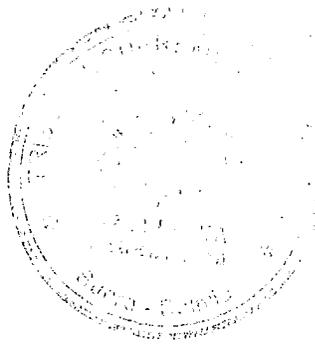
Que, de la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia se circunscribe a varios aspectos, que son:

1. Si existe doble fiscalización en el Impuesto sobre Utilidades de la Empresas, gestión 2002 y consiguiente violación del principio Non bis in idem.
2. Si los reparos por regalías para los contratos de riesgo compartido son deducibles o no para el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE en estricto cumplimiento del art. 47 de la ley 843 y 14 del D.S. 24051.
3. Si los reparos por no deducibilidad de las regalías a los contratos de Riesgo Compartido de los Bloques de San Alberto y San Antonio, corresponden o no.
4. Si los documentos (Billings) presentados por la Empresa Petrolera Andina S. A. como prueba, en fotocopias legalizadas por ellos mismos, tienen validez legal para la deducción de los gastos overhead.
5. Si los gastos por depreciación de la Planta de Compresión de Río Grande son deducibles a efectos del Impuesto sobre las utilidades de la Empresas (IUE).
6. Si corresponden los reparos al Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE) efectuadas en abril 2000 a marzo de 2001 correspondientes a dividendos.
7. Si corresponden los reparos por presunciones de ventas por diferencias en balance volumétrico de Gas natural, periodos fiscales 1 (septiembre a diciembre del 2000) y 2 (febrero a junio del 2000) por ventas no facturadas y ventas de gas través de contrato a Chaco.
8. Si la facturación y distribución de producción entre Andina S.A. y Maxus correspondiente al Bloque Petrolero Monteagudo fue realizada antes de la vigencia del RUC-RC. por lo que no corresponden reparos respecto a ellos.
9. Si corresponde el reparo por falta de retención del RC-IVA por vacaciones pagadas en finiquito.
10. Si los ingresos percibidos por Andina S.A. a través de notas de crédito fiscal por subvenciones Estatales por congelamiento de precios de GLP. están gravados por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones.
11. Si corresponde el reparo por presunción de ingresos por la utilización por parte de Chaco S.A. de planta de compresión de Gas de Río Grande, siendo copropietario de Andina S.A.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: "Si existe doble fiscalización en el Impuesto sobre Utilidades de la Empresas, gestión 2002 y consiguiente violación del principio Non bis in idem", se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:

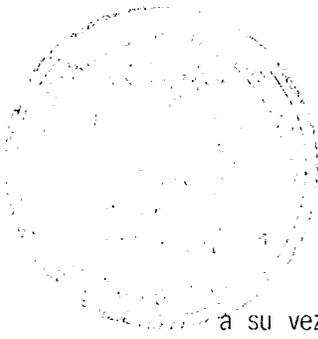




Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Calvezas Masses.

- a) La Empresa Petrolera Andina S.A. aduce que las observaciones, ajuste y cargos determinados para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en la Resolución Determinativa N° 337/2005 no proceden, debido a que la gestión terminada al 31 de marzo de 2002 ha sido fiscalizada mediante Resolución Determinativa N° 268/2005 para las gestiones 2000, 2001 y 2002, consiguientemente esa acción de la Administración Tributaria, constituye doble fiscalización y una violación del principio *Non bis in Idem* e incumplimiento del art. 93.II de la Ley 2492 (Código Tributario).
- b) En este objeto de controversia, se debe comenzar indicando qué se entiende por principio del *Non Bis In Idem*, en ese sentido, conforme a Guillermo Cabanellas, el principio del *Non Bis In Idem* es un aforismo latino que significa *no dos veces sobre lo mismo*; es decir que una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos. Al respecto el Tribunal Constitucional en la Sentencia 1564/2011, de 1 de Octubre de 2011, establece que: *"El principio Non Bis In Idem implica en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos ... está contemplado por un aspecto sustantivo: nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado y el aspecto procesal adjetivo, nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado..."*. En consecuencia, este principio tiene la finalidad de proteger el derecho al debido proceso en caso de duplicidad de procesos o sanciones, que no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, sino que también al ámbito administrativo, que para ser alegados como infringidos debe concurrir tres elementos: identidad de sujetos, hechos y fundamento.
- c) De la revisión de la Resolución Determinativa N° 268/2005, se establece que la determinación efectuada sobre el Impuesto a las Utilidades de las Empresa (IUE), fue por concepto de "depreciación por revalorización técnica de activos fijos" de las gestiones 2000 (abril 1999 a Marzo de 2000), 2001 (Abril de 2000 a Marzo de 2001) y 2002 (Abril 2001 a Marzo de 2002, (fs. 445 a 452 Anexo 3º). En cambio la Resolución Determinativa N° 337/2005 comprendió las gestiones 2001 (Abril de 2000 a Marzo de 2001) y fue efectuada con relación a los Impuestos IVA, IT, IUE, RC-IVA, R-IT, R-IUE e IUE-BE (fs. 55 Anexo 1º). De tal modo, que la Resolución Determinativa N° 268/2005 efectuó una verificación puntual del IUE por las gestiones 2000, 2001 y 2002, mientras que la Resolución Determinativa N° 337/2005, realizó una determinación integral de los impuestos IVA, IT, IUE, RC-IVA, R-IT, R-IUE e IUE-BE por la gestión 2001, consecuentemente la Administración Tributaria no efectuó una doble fiscalización toda vez que en la Resolución Determinativa N° 268/2005, al ser un proceso de verificación claramente señala que la verificación se refiere a la "depreciación por revalorización técnica de activos fijos" del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (fs. 445 a 452 del Anexo 3). En conclusión los procesos de verificación y fiscalización estuvieron enmarcados en lo establecido en el art. 29 incisos a) y c) del D.S. 27310 (Reglamento Código Tributario) que se refieren a la determinación total y verificación y control puntual, no siendo evidente la vulneración del art. 93.II de la Ley 2492 (Código Tributario), porque no hubo dos procesos de fiscalización, por lo que en definitiva, no existe violación al principio *Non bis in Idem*, toda vez que no se dan los presupuestos para su procedencia, es decir que la verificación y la fiscalización no corresponden al mismo objeto de revisión del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.
2. Con relación al segundo objeto de controversia referido a: *"Si los reparos por regalías para los contratos de riesgo compartido son deducibles o no para el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE en estricto cumplimiento del art. 47 de la ley 843 y 14 del D.S. 24051"*, de debe efectuar el siguiente examen de hecho y de derecho:
- a) La Superintendencia Tributaria General en la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0315/2006 confirmo los reparos establecidos en Resolución Determinativa N° 337/2005 respecto a la no deducibilidad de las regalías para los contratos de Riesgo Compartido, en aplicación al Art. 14 del D.S. 24051 (Reglamento IUE), bajo la interpretación de que las regalías pagadas por explotación hidrocarburífera únicamente son deducibles si cumplen con la condición que provengan de contratos de Operación o Asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994 o adecuados al régimen general de la Ley 843, disposición que no alcanzaria a los contratos de Riego Compartido. Contrariamente, la entidad demandante sostuvo que son 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, aspecto que se encontraría legalmente respaldado en el art. 47 de la Ley 843 y los arts. 8, 10 y 14 del D.S. 24051.
- b) La entidad demandante por memorial de fs. 524 en calidad de prueba de reciente obtención adjunta la Ley N° 4115 de 25 de septiembre de 2009 que interpreta el art. 47 de la Ley 843 y que





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

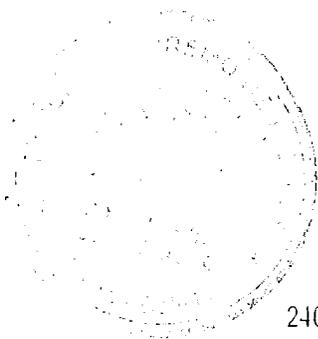
- a su vez, modifica el art. 14 del D.S. 24051, alegando que la citada norma dispone la deducibilidad de gastos por concepto de regalías y participaciones petroleras, y que la Administración Tributaria mediante Resolución Determinativa N° 17-011519 de 17 de diciembre de 2009, ha reconocido la aplicación de la citada norma interpretativa a los casos anteriores a su promulgación, aplicando correctamente el art. 47 de la Ley N° 843, solicitando se retiren los reparos respecto a ellos por ser esos gastos deducibles a fines de determinación del IUE por efecto de la Ley.
- c) En este punto de controversia, resulta necesario precisar que de acuerdo a lo previsto por el art. 36 y el art. 38 núm. 2 de la Ley 843, el Impuesto a la Utilidades de las Empresas (IUE), se aplica sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual, siendo sujetos pasivos, las empresas que se dedican a la explotación, exportación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos. Asimismo por disposición del art. 1° de la Ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de abril de 1996 (abrogada) se estableció que la exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos necesariamente debía ser realizado a través de la suscripción de contratos de riesgo compartido. Por su parte, la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 modificó la Ley 843 abrogando el Impuesto a la Renta Presunta al que estaban sujetos las empresas petroleras e incorporó el Impuesto a las Utilidades de las Empresas y el 29 de junio de 1995, se dictó el Decreto Supremo N° 24051 que reglamento la aplicación del IUE. Precisamente, el Decreto Supremo N° 24051 en su art. 14 (primera parte), sin las modificaciones posteriores, establecía que: *"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 hidrocarburiíferos 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 N° 843 (Texto Ordenado en 1995) después de la indicada fecha."* De la citada norma, se entiende que ese beneficio de deducción de regalías para efectos del IUE, solo alcanzaba a los contratos de Operación y Asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994 o adecuados a la Ley 843, toda vez que los Contratos de Riesgo compartido fueron instituidos recién por Ley 1689 de 30 de abril de 1996, es decir posterior a la promulgación del D.S. 24051, consecuente esta norma no podía reglamentar contratos que todavía no estaban instituidos.
- d) Cabe añadir a lo ya examinado, que el demandante también alude la aplicación de la Ley N° 4115 de 25 de septiembre de 2009, que en su art. 1 determina que esta disposición tiene por objeto interpretar el alcance del Artículo 47° de la Ley No. 843, de 20 de mayo de 1986, modificada por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 y además en su art. 2 interpreta que para efectos del art. 47° de la Ley No. 843, serán considerados como deducibles, los gastos de venta en la determinación de la utilidad neta sujeta al Impuesto sobre las Utilidades Directo a los Hidrocarburos (IDH) y las Regalías y Participaciones efectivamente pagadas. Asimismo de forma aclarativa y ampliatoria las disposiciones finales y transitoria primera y segunda de la norma mencionada expresan, que dicha interpretación es aplicable a todos los contratos de las empresas que realizan actividades hidrocarburiíferas (Exploración y Explotación de Hidrocarburos), abrogando y derogando todas las disposiciones contrarias a esa Ley.
- e) Respecto a la ley interpretativa señalada anteriormente, la Sentencia Constitucional N° 0076/2005 de 13 de octubre de 2005, establece que las normas interpretativas, explicativas o discursivas, son aquellas que fijan sentido, extensión o contenido a otra norma y que dicha ley interpretativa solo puede aplicarse a situaciones posteriores a la publicación de la ley, la citada Sentencia Constitucional expresamente señala que son: *"(...) aquellas que fijan sentido, extensión o contenido de otras normas o sirven de regla para su interpretación o de los actos jurídicos: sin embargo, éstas leyes, que se limitan a declarar el sentido de otras leyes entendiéndose incorporadas a éstas: sin afectar de manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio... (...) sólo pueden aplicarse a situaciones posteriores a la fecha de su vigencia, constituyéndose en una garantía para la protección de las situaciones jurídicas que quedaron consolidadas bajo la vigencia de determinadas normas (...) Ahora bien, de acuerdo al texto de la norma constitucional boliviana, la prohibición de la retroactividad está circunscrita a las leyes, entendidas éstas en su aspecto formal (leyes que emanan del órgano legislativo), o material (otras disposiciones que emergen del órgano ejecutivo, como decretos supremos, por ejemplo), existiendo solamente dos excepciones al principio: en materia social cuando la ley lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente..."*. De lo que se infiere, que aún con la emisión de una ley interpretativa, los efectos de ella, solo se dan a lo presente y venidero y no pueden retrotraerse a casos anteriores a su vigencia.



Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

- f) De tal modo, que la aplicación de la retroactividad de la Ley Interpretativa N° 4115 alegada por la empresa demandante, no es aplicable al caso de autos, por no encontrarse dentro de las causales previstas en el art. 33 de la Constitución Política del Estado de 1967, vigente en el periodo fiscal revisado, que fijaba: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente".
- g) Concluyéndose que los reparos por regalías para los contratos de riesgo compartido no son deducibles para el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE, en estricto cumplimiento del art. 47 la ley 843 y 14 del D.S. 24051 debido a que estas obligaciones provienen del Contrato de Riesgo Compartido suscritos, al amparo de la Ley 1689 de 30 de abril de 1996; es decir, que no corresponden a los contratos de operación o asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994, o adecuados al régimen general de la Ley 843 después de esta fecha, tal como prevé el D.S. 24051 para el goce del beneficio; y, si bien aparentemente la ley interpretativa (Ley 4115) beneficiaría con su interpretación y ampliación en condiciones, también es cierto que por mandato constitucional no corresponde tal aplicación retroactiva, conforme prevé el art. 33 de la CPE abrogada de 1967.
3. Con referencia al tercer punto controversia relacionado a: *"Si los reparos por no deducibilidad de las regalías a los contratos de Riesgo Compartido de los Bloques de San Alberto y San Antonio, corresponden o no"*, se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:
- a) La Superintendencia Tributaria confirmó los reparos establecidos en Resolución Determinativa N° 337/2005 sobre la no deductibilidad de las regalías a efectos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas(IUE en los Contratos de Riesgo Compartido de los Bloques de San Alberto y San Antonio que tendrían la calidad de "convertidos", porque la empresa demandante no habría cumplido con la carga de la prueba establecida por el art. 76 de la Ley N° 2492 (Código Tributario), es decir no habría adjuntado los citados contratos en ninguna de las fases administrativas para su verificación a efectos de considerar su calidad de "convertidos" o no, y si se encontraban sujetos al art. 14 del DS 24051 (Reglamento de IUE).
- b) En el caso de autos, de la compulsión de los antecedentes administrativos se evidencia que los citados contratos, efectivamente no fueron presentados en instancia administrativa, ni en esta instancia para sustentar que los Bloques de San Antonio y San Alberto son contratos de Riesgo Compartido Convertidos, es decir adecuados a la Ley 843 (texto ordenado de 1995) y por tanto sujetos a la deducibilidad de regalías establecida por el art. 14 del DS 24051. La entidad demandante no cumplió con la carga de la prueba prevista por los arts. 76, 215, 218 inc. c) y 219 inc. d) de la Ley 2492 (Código Tributario).
- c) Se concluye que la Empresa Andina S.A. no demostró que los Bloques de San Antonio y San Alberto se encontraban bajo la modalidad de Contratos de Riesgo Compartido adecuados a la Ley 843 para beneficiarse con la deducibilidad de regalías, pues quien pretende un derecho debe probar el hecho o hechos que fundamentan su pretensión.
4. Con relación al cuarto punto de controversia referido a: *"Si los documentos (Billings) presentados por la Empresa Petrolera Andina S.A. como prueba, en fotocopias legalizadas por ellos mismos, tienen validez legal para la deducción de los gastos overhead"*, se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:
- a) La Superintendencia Tributaria General confirmó los cargos con relación a los gastos overhead, que la Administración Tributaria observó como gasto no deducible de las cuentas N° 421403900 y la Cuenta N° 42252900 por Bs.9.108.337.06 y Bs.252.475.89, en atención a que esos gastos no hubieran sido respaldados con las facturas conforme lo establece el art. 8 del D.S. 24051.
- b) De la revisión de los antecedentes administrativos (Anexo 28) descargos presentados por la empresa demandante contra Resolución Determinativa N°337/2005, se evidencia que efectivamente se presentaron descargos por concepto de gastos Overhead, empero la citada documentación (billings) aparentemente legalizada, no cuenta con sello de legalización del tenedor, según lo sustenta la propia empresa demandante, el documento original de los Billings, así como los respaldos (facturas) se encontrarían en custodia del Operador Maxus, por lo que no era posible su presentación, empero es necesario considerar que toda copia del original debe ser legalizada o autenticada por el tenedor de dichos documentos, como establece el art. 217 inc. a) de la Ley 2492 (Código Tributario) que dispone claramente, que se admitirá como prueba documental, toda prueba de cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente.
- c) Sobre la presentación de documentos originales para la determinación de la utilidad neta imponible para fines del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, el Art. 8 del D.S.





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio Garcia Rodriguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

24051(Reglamento UIE) considera que los gastos necesarios relacionados a la actividad gravada deben necesariamente ser respaldados por documentos originales y por ello determina que: "...los gastos necesarios definido por la Ley... se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

- d) En conclusión, los Billings relacionados a Overhead (reembolso de gastos), presentados como prueba por la Petrolera Andina S.A. no tienen el valor legal a efectos de la deducibilidad de los gastos overhead, toda vez que no fueron presentados conforme prescribe el art. 8 D.S. 24051 y art. 217 inc. a) de la Ley 2492 (Código Tributario), respecto a que no se encuentran legalizados por el Operador del Bloque, tendedor de los citados documentos, en definitiva la entidad demandante debió cumplir con esa carga si pretendía beneficiarse con la deducibilidad de dichos gastos.

5. Con relación al quinto punto de controversia referido a: "*Si los gastos por depreciación de la Planta de Compresión de Río Grande son deducibles a efectos del Impuesto sobre las utilidades de la Empresas (IUE)*", se debe realizar el siguiente análisis:

a) En este punto de controversia, es inexcusable referirse al art. 26 del D.S. 24051 (Reglamento al Impuesto a las Utilidades) que establece con claridad que la deducción por concepto de depreciación, será aplicado sobre el precio de compra o transferencia de la escritura de traslación de dominio y por ello el citado artículo dispone: "La deducción en concepto de depreciación de inmuebles fijada en el Anexo del Artículo 22° de este reglamento será aplicada sobre el precio de compra consignado en la escritura de traslación de dominio".

En el citado Anexo, se establece un listado de vida útil y los porcentajes de depreciación donde se incluye a las Plantas de Procesamiento de Industria Petrolera, con 8 años de vida útil y un porcentaje de depreciación de 12.5%.

Asimismo el art. 21 del citado Decreto Supremo complementa lo establecido en el art. 26 al señalar que las depreciaciones se efectuaran sobre el costo de adquisición o producción de los bienes; el citado art. expresamente determina: "*Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, el que incluirá los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, introducción al país, instalación, montaje y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados...*".

b) En el presente caso de una revisión de los antecedentes administrativos, no se presentó la escritura de compra o transferencia de la Planta de Compresión de Río Grande, con los cuales se comprobaria la deducibilidad por concepto de depreciación de la planta compresora y solo figura un detalle de bienes de uso incorporados del 10 de abril de 1997 al 31 de diciembre del 2003 (fs. 183 a 211 del Anexo Administrativo N° 29), que no comprueba la compra o transferencia de la planta, para poder aplicar la deducción conforme a la vida útil y porcentaje de depreciación.

6. Con relación al sexto objeto de controversia referido a: "*Si corresponden los reparos al Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE) efectuadas en abril de 2000 a marzo de 2001 correspondientes a dividendos*", se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales":

a) La Administración Tributaria observo que las remesas por dividendos efectuados por andina S.A. al exterior, de abril 2000 a marzo de 2001, fueron superiores a los retenidos y efectivamente pagados, que en criterio de la entidad demandante este reparo seria totalmente improcedente, toda vez que se presentaron los respaldos correspondientes y la Resolución Determinativa N° 337/2005 (fs. 75 Anexo 1° de Antecedentes Administrativos) después de los descargos presentados, fueron reducidos parcialmente a la suma de Bs. 1.723.512.20, por los reparos, porque no se presentaron los descargos.

b) Al observarse reparos sobre el Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE) por el periodo fiscal abril 2000 a marzo 2001, específicamente por dividendos, se debe considerar que conforme a los arts. 1356 y 1371 del Código de Comercio, los depósitos o retiros de cuentas corrientes y cuentas de ahorro se comprueban mediante los registros llenados por el Banco y principalmente con los recibos de depósitos o notas de abono y cheque o notas de cargo.

c) En el caso de autos, de la revisión de las pruebas presentadas a fs. 366 a 406 del Anexo 30 de los Antecedentes Administrativos, se evidencia que muchas de ellas son impresiones de computadora, ordenes de transferencia y análisis de cuenta de Retenciones del IUE – Beneficiarios del Exterior, pero que ninguna de ellas fue emitida por la entidad bancaria que realizaba la operación bancaria de retiro, deposito o pago por dividendos, por lo que no pueden ser considerados como pruebas fehacientes para determinar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-



BE), previsto en los arts. 51 de la Ley 843 y art. 34 del D.S. 24051 (Reglamento al Impuesto a las Utilidades), manteniéndose por consiguiente los reparos por dividendos, al no haberse probado las operaciones bancarias para pago de dividendos, los montos y las retenciones efectuadas.

7. Con relación al séptimo punto de controversia referido a: *"Si corresponden los reparos por presunciones de ventas por diferencias en balance volumétrico de Gas natural, periodos fiscales 1 (septiembre a diciembre del 2000) y 2 (febrero a junio del 2000) por ventas no facturadas y ventas de gas a través de contrato a Chaco"*, se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:

a) La parte demandante en su memorial de demanda claramente señala que: *"Esta venta ha generado una diferencia en el balance volumétrico con relación a la facturación porque la emisión de la factura ha sido en un mes y año anterior a la entrega del producto"*, de tal forma que conforme señala la propia parte demandante se emitieron facturas, que debieron ser contabilizadas en el periodo fiscal respectivo a su emisión, ya que de acuerdo al art.4 inc. a) de la Ley 843 el hecho imponible se perfeccionará en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA): *"En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"*. Esto hace que la empresa deba pagar el IVA generado en la venta aun cuando no haya recibido el precio por ello, que en el presente caso se efectuó mediante un contrato de compra venta de gas con Chaco. Esta venta también tiene sus repercusiones para fines del pago del Impuesto a las Transacciones e Impuestos a las Utilidades de las Empresas.

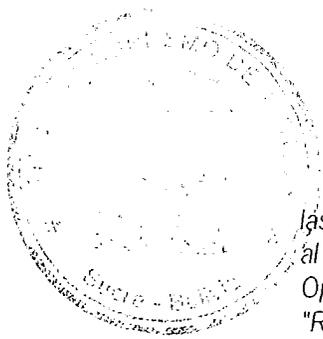
b) El demandante también alega que no *"...se ha considerado en forma ecuaníme toda la documentación y documentos de descargo presentados..."*, sobre este punto de una revisión de la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N° 337/2005 y Recurso Jerárquico STG-RJ/0315/2006, se evidencia que las pruebas presentadas por la Empresa Andina S.A. si fueron consideradas y es más en la Resolución de Recurso Jerárquico por las ventas efectuadas a Chaco S.A. se modificó el monto observado de Bs. 3.1919.908 a Bs.1.240.2007.

c) El demandante también alega que en las diferencias de balance volumétrico de gas licuado de petróleo no se considero diversos factores como puntos de entrega, volúmenes en transito, mermas en el transporte y que existen errores en los cuadros de la Administración Tributaria, sobre este punto de una revisión de los antecedentes administrativos, se muestra que hubo cruce de información sobre las diferencias del balance volumétrico de gas licuado de petróleo, por parte de la Autoridad Administrativa Tributaria y que no se pudo relacionar la prueba presentada por la parte demandante, con las diferencias encontradas por la Autoridad Administrativa Tributaria y que tampoco se hicieron pruebas para demostrar las aseveraciones de la parte demandante, que demuestren fehacientemente que hubo errores de calculo o desperfectos en el correcto funcionamiento técnico del sistema de traslado y almacenamiento del gas y que estos hayan tenido incidencia en las operaciones contables.

8. Con respecto al octavo punto de controversia referido a: *"Si la facturación y distribución de producción entre Andina S.A. y Maxus correspondiente al Bloque Petrolero Monteagudo fue realizada antes de la vigencia del RUC-RC, por lo que no corresponden reparos respecto a ellos"*, se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:

a) Para resolver este punto de controversia necesariamente se debe efectuar la siguiente sucesión de normas: Primero, que la Ley 843 (Ley de Reforma Tributaria de 20 de mayo de 1986) determina en su art. 2 que se considera venta, toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin) y que el art. 4 inc. a) de dicha norma obliga al que realiza una venta a respaldar esta con la emisión de una nota fiscal. Segundo, que el art. 1 numeral 6 del D.S. N° 24049 de 29 de junio de 1995, modifico el art. 8 del D.S. 21530 de 27 de febrero de 1987 determinando en su última parte que a *"...fines de la aplicación de lo dispuesto en este Artículo, las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado "Bloque Petrolero", podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del "Bloque", procediendo para ello del modo que se determine mediante Resolución Ministerial a ser emitida por el Ministerio de Hacienda"*. Tercero, para el cumplimiento de la emisión de facturas y el respectivo crédito fiscal, el Ministerio de Hacienda emitió la Resolución N° 935/99 de 19 de julio de 1999 que en su numeral 1 disponía: *"En caso de que el Titular de un Contrato de Riesgo Compartido que realiza actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos se halle conformado por más de una persona jurídica, el Operador designado por*





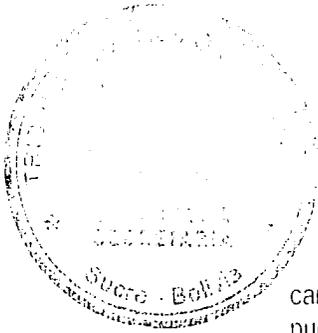
las partes del Contrato será responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA)" y en el numeral 2 última parte señalaba: "...Asimismo, el Operador del Contrato deberá inscribirse ante la Administración Tributaria correspondiente, en el "Registro Único de Contribuyentes - Riesgo Compartido", el cual tendrá carácter de RUC especial sólo válido para efectos del IVA, con un periodo de vigencia que se extiende sólo hasta la finalización del Contrato". Cuarto, producto de la anterior Resolución Ministerial, el Servicio de Impuestos Nacionales emitió sucesivamente las siguientes Resoluciones Administrativas No. 05-0028-00 de 5 de julio de 2000, No. 05-0034-00 de 29 de septiembre de 2000 y No. 05-0043-00 de 18 de diciembre de 2000, que establecieron los procedimientos administrativos necesarios para operativizar la distribución del crédito fiscal, por los periodos fiscales comprendidos entra la vigencia del Decreto Supremo No. 21530 (Texto Ordenado de 1995) y la vigencia del RUC-RC.

- b) En el caso de autos, en el Bloque Monteagudo, la Administración Tributaria encontró, cheques, facturas y órdenes de pago emitidas por Maxus a favor de la Empresa Petrolera Andina S.A. que para efectos del crédito fiscal y emisión de facturas se encontraban dentro de la vigencia RUC-RC cuyas normas datan de 19 de julio de 1999 (Resolución Ministerial N° 935/99) y concluyen el 18 de diciembre de 2000 (Resolución Administrativa No. 05-0043-00). Cabe enfatizar que el operador del Bloque era el encargado del pago de las obligaciones tributarias conforme a la Resolución Ministerial N° 935/99 de 19 de julio de 1999 del Ministerio de Hacienda, sin embargo por la Certificación N° GDSC/GRACO/DER/005/2006 de la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, el RUC Riesgo Compartido N° 9628479 correspondiente al Bloque Monteagudo RC (fs. 294 del Anexo Administrativo N° 30), había sido dado de alta, desde fecha 6 de octubre del 2000 y como el periodo fiscal que comprendía la fiscalización era de abril de 2000 a marzo del 2001, la emisión de facturas y correspondiente crédito fiscal no tenía un titular específico en el Bloque Monteagudo, objeto de controversia, posteriores al 6 de octubre del 2000, la emisión de facturas debió ser realizada por cada titular o partícipe del Bloque Petrolero.
- c) Por lo expuesto precedentemente, en el periodo fiscal objeto de fiscalización estaba vigente el RUC Riesgo Compartido para Bloque Monteagudo RC, pero además al haberse dado de baja el número de RUC (6 de octubre del 2000), los partícipes del Bloque estaban obligados a dar facturas individualmente.

9. Con relación al 9º punto de controversia referido a: "Si corresponde el reparo por falta de retención del RC-IVA por vacaciones pagadas en finiquito", se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:

- a) La Administración Tributaria observó a la Empresa Petrolera Andina S.A. la falta de retención del RC-IVA por vacaciones pagadas por retiro de sus empleados por la suma Bs.2.121.494,60, que en criterio de la entidad demandante este beneficio social, le corresponde al empleado y en ampliación del art. 25 de la Ley 843 no correspondería ninguna retención a efectos del citado impuesto.
- b) Si bien el art. 25 de la Ley 843 establece que no se encuentran comprendidos por este impuesto los beneficios sociales pagados de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia. El art. 19 inciso d) de la misma norma establece que " Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo". Por otro lado, el Decreto Supremo 21531 de 29 de abril de 1995 que reglamenta el Régimen complementario al impuesto al Valor Agregado en su art. 1 señala que constituyen ingresos gravados por el régimen complementario al impuesto al valor agregado, los señalados en el artículo 19 de la ley 843 de 20 de mayo de 1986, exceptuando entre otros al aguinaldo de navidad, los beneficios sociales por concepto de indemnizaciones y desahucios por retiro voluntario o por despido, percibidos de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia. Las gratificaciones extraordinarias adicionales percibidas en caso de retiro o cualquier otra circunstancia, constituyen ingresos gravados por este impuesto.
- c) Si bien la entidad demandante sostuvo que estos beneficios no estaban comprendidos por RC-IVA, contradictoriamente a lo manifestado, los descargos presentados por este concepto (fs. 581 y Sgts. Anexo 31) se advierte que en algunos finiquitos se dedujeron importes por concepto de vacaciones, empero no se evidencia prueba que demuestre que estos importes fueron pagados efectivamente, consecuentemente los reparos por este concepto son legales, si bien se





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

cancelaron dichas vacaciones, no se retuvo el impuesto correspondiente, por lo que ese gasto no puede ser deducible del IUE.

- d) En consecuencia, conforme a la normativa tributaria vigente, al no señalarse expresamente que las vacaciones están exceptuadas del Régimen Complementario al IVA, los pagos efectuados por concepto de vacaciones si están sujetos al Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, que para ser considerado como deducibles de la utilidad neta para el pago del IT, deben cumplir con lo establecido en el inc. c), del art. 18, del D.S. 24051, es decir, que debe demostrarse el cumplimiento de la retención del RC-IVA, por ello el citado art. establece: "Los gastos por servicios personales en los que no se demuestre el cumplimiento del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los dependientes".

10. Con relación al 10º punto de controversia referido a: "Si los ingresos percibidos por Andina S.A. a través de notas de crédito fiscal por subvenciones Estatales por congelamiento de precios de GLP, están gravados por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones", se debe realizar el siguiente análisis:

a) La Administración tributaria estableció que la Petrolera Andina S.A. en su calidad de productor vendió GLP a otro productor la empresa Maxus, a quien le facturó por un importe pagado en efectivo, posteriormente, recibió un ingreso adicional de Bs.23.997.837, el cual fue pagado por Maxus a Andina S.A., ya no en efectivo sino a través de Notas de Crédito Fiscal endosados a favor de Maxus por la engarrafadora SAMO S.R.L. y esta última recibió como subvención del Estado, sin que Andina S.A. haya facturado por ese concepto, debiendo ser gravados por los Impuestos al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones; al respecto la entidad demandante sostuvo erróneamente que la Superintendencia Tributaria indicó que estos ingresos percibidos por subvenciones están gravados por el IVA y el IT y que la Notas de Crédito Fiscal no fueron giradas conteniendo impuestos, razón por la cual no corresponde que sean facturadas.

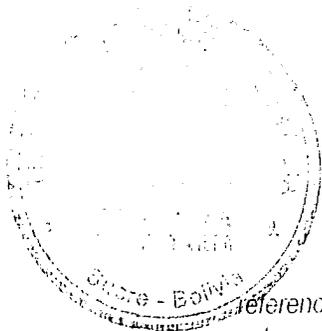
b) La ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de Abril de 1996 (abrogada) en su art. 81, estableció que para los sectores de refinación, GLP de plantas, comercialización de gas natural y derivados, el Estado mediante el Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE), fijará precios máximos para el mercado interno por un plazo inicial de cinco años, conforme a Reglamento, que en esa óptica se emitieron los decretos supremos 24804 de 4 de agosto de 1997, N° 24914 de 5 de diciembre de 1997 que Reglamentó sobre el Régimen de Precios de los Productos del Petróleo, mismo que fue modificado por el Decreto Supremo N° 25530 de 30 de septiembre de 1999, Decreto Supremo N° 25531 de 6 de octubre de 1999, Decreto Supremo N° 25536 de 6 de octubre de 1999, Decreto Supremo N° 25604 de 1 de diciembre de 1999 y Decreto Supremo N° 25617 de 13 de diciembre de 1999.

c) Que el Decreto Supremo N° 25649, 14 de enero de 2000, establece la metodología de cálculo de los precios máximos finales de los productos regulados, entre ellos el gas licuado de petróleo (GLP), debido a que meses antes del periodo fiscal objeto de fiscalización, los precios de crudo y de los productos de referencia registraron un acelerado incremento en el mercado internacional y como resultado del mencionado incremento los precios de estos productos en el mercado interno, reflejaron también alzas significativas, circunstancias que obligaron al Gobierno a no incrementar el precio interno del GLP en razón de que este es un producto de consumo masivo entre la población y tiene una incidencia significativa en el costo de vida y asegurar el abastecimiento de GLP en todo el país en todo momento.

d) En ese contexto el Estado estableció una estructura para el cálculo del precio del Gas licuado de Petróleo (GLP), a través de una compensación, indemnización, mediante un mecanismo de subvención destinado exclusivamente a las engarrafadoras de GLP y autoriza a través de este Decreto Supremo en su art. 5º al Tesoro General de la Nación a emitir Notas de Crédito Fiscal negociables a ser entregadas oportunamente en favor de YFPB para efectos de los Artículos 1 y 4 del Decreto Supremo 25649, es decir suscribir contratos de compra-venta de Gas Licuado de Petróleo (GLP) con los engarrafadores privados.

e) El Decreto Supremo N° 25710 de 16 de marzo de 2000, modifica el art. 4 del Decreto Supremo N° 25649 de 14 de enero de 2000 en la forma que se indica a continuación: "Se autoriza a Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos a suscribir contratos de compra-venta de Gas Licuado de Petróleo (GLP) con los engarrafadores privados cuyas plantas de envasado de GLP hubieran estado en operación antes de la promulgación del presente Decreto Supremo, en los siguientes términos: YFPB comprará el producto al precio máximo final menos la comisión de distribución minorista, calculado en dólares por barril, utilizando el margen de refinería vigente a la fecha de inicio de las operaciones de las empresas engarrafadoras privadas, los márgenes de engarrafado y mayorista vigentes a partir de la promulgación del Decreto Supremo N° 25530 del 30 de septiembre de 1999, y el precio de





Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio Garcia Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

referencia establecido por la Superintendencia de Hidrocarburos. YFPB comprará mensualmente el volumen promedio de GLP comercializado por estas empresas registrado para el periodo de compra correspondiente en los últimos dos (2) meses. el mismo que será calculado por la Superintendencia de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial. El contrato tendrá vigencia hasta que el Margen de Refinería del GLP resultante de la aplicación del Decreto Supremo N° 25689 de 29 de febrero de 2000. alcance un valor igual o mayor al Margen de Refinería del GLP vigente a la fecha de inicio de las operaciones de las empresas embotelladoras privadas y los márgenes de Embotellado y Mayorista alcancen un valor igual al establecido en el Decreto Supremo N° 25530 del 30 de septiembre de 1999. En caso de que los márgenes de Embotellado y Mayorista alcancen un valor igual al establecido en el Decreto Supremo N° 25530 de 30 de septiembre de 1999, el contrato sólo será válido para el margen de refinería. YFPB compensará a los embotelladores privados las diferencias resultantes de la aplicación de los Decretos Supremos N° 25540 de 14 de octubre de 1999 y N° 25598 de 24 de noviembre de 1999."

- e) En consecuencia, los ingresos percibidos por Andina S.A. por la compra venta de Gas Licuado de Petróleo (GLP) con la empresa Maxus a través del endoso de Notas de Crédito Fiscal no pueden constituir subvenciones Estatales debido a que forman parte del precio de venta del Gas Licuado de Petróleo (GLP), toda vez que dichas subvenciones de acuerdo a la normativa transcrita precedentemente, establece subvenciones para las empresas embotelladoras conforme lo establece el numeral 4) del art. 4 del Decreto Supremo N° 25649 modificado por el numeral 1) del art. 4 del Decreto Supremo 25710 mediante la cual se dispone que: "YFPB compensará a los embotelladores privados las diferencias resultantes de la aplicación de los Decretos Supremos N° 25540 de 14 de octubre de 1999 y N° 25598 de 24 de noviembre de 1999."
- f) En conclusión, el pago en valores que realizó el Estado, por la compensación debido a la estabilización de precios de Gas Licuado de Petróleo (GLP) fueron subvenciones destinadas a los embotelladores por la venta de las garrafas al consumidor final y no así a los productores, en virtud que toda exención debe estar establecida expresamente por ley.

11. Con relación al 11º punto de controversia referido a: "Si corresponde el reparo por presunción de ingresos por la utilización por parte de Chaco S.A. de planta de compresión de Gas de Río Grande, siendo copropietario de Andina S.A.", se debe realizar el siguiente análisis y observaciones legales:

- a) La Superintendencia Tributaria General en Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0315/2006 confirmó los reparos establecidos en Resolución Determinativa N° 337/2005 respecto a la existencia de diferencia en los servicios que la Planta de Compresión Río Grande prestados a Chaco S.A. no fueron facturados por Bs.4.256.547, por parte de Andina S.A., toda vez que Andina sería la responsable de la facturación y el pago de IVA y el IT como administradora del contrato "Joint Venture" entre la Petrolera Chaco S.A. y Andina S.A. por todos los servicios que presta la Planta de Compresión de Río Grande, que según Andina S.A. esta pretensión del fisco es indebida toda vez que la empresa Chaco es socia, por lo tanto copropietaria de la Planta de Compresión y la utilización de la planta por esta última no es un hecho gravado por el IVA, que ninguno de los copropietarios debe facturar al otro por el uso de sus activos.
- b) El art. 1º de la Ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de abril de 1996 (abrogada) estableció que la exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos necesariamente debía ser realizado a través de la suscripción de contratos de riesgo compartido o Joint Venture; por su parte la Resolución Ministerial N° 935 de 19 de julio de 1999 en su art.1. estableció que: "En caso de que el Titular de un Contrato de Riesgo Compartido que realiza actividades de exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos se halle conformado por más de una persona jurídica, el Operador designado por las partes del Contrato será responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA)"
- c) La Resolución Administrativa 05-0025-0005 de 5 de julio de 2000 en su art.1 dispuso que para efectos de distribuir crédito fiscal correspondiente a las compras relacionadas con las operaciones de cada Contrato de Riesgo Compartido, las empresas que conforman el Titular del mismo, suscribirán entre sí un Contrato para fines Tributarios, nombrando al Operador que será el responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al IVA.
- d) En antecedentes Administrativos (fs. 1225 a 1247 Anexo 10) cursa copia de dictamen de auditoría respecto de los estados financieros al 31 de diciembre del 2000 al 31 de diciembre de 2001, de la Planta de Compresión de Río Grande, los cuales fueron solicitados por la Administración Tributaria mediante requerimiento N° 073367 a la Empresa Petrolera Chaco S.A.; en el acápite referido a aspectos impositivos establece que los derechos y obligaciones emergentes de los contratos Joint Venture son asumidas por los socios de acuerdo a los



Exp. N° 45/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por por la Empresa Petrolera Andina S. A. ahora YFPB Andina Andina S.A. representada por Marco Antonio García Rodríguez contra la Superintendencia Tributaria General ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ramiro Cabezas Masses.

contratos. En virtud de la cual el administrador, es sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones.

En el acápite referido a la constitución y objeto del contrato de Joint Venture se establece que la Empresa Petrolera andina S.A. es el Administrador del contrato de Joint Venture de la Planta de Compresión de Río Grande, aspecto que es corroborado por el memorial de la Petrolera Chaco S.A. a objeto de presentar la documentación requerida por la Administración Tributaria (fs. 1194 Anexo 10).

- e) Consecuentemente se establece que la entidad demandante Petrolera Andina S.A. era la administradora del contrato de Joint Venture de la Planta de Compresión de Río Grande, y por consiguiente la responsable de los Impuestos al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones, no habiendo demostrado lo contrario respecto al tratamiento impositivo del contrato de Riesgo Compartido, suscrito con la Petrolera Chaco S.A. de conformidad al art. 76 de la Ley 2492 (Código Tributario), no siendo evidente que la Superintendencia Tributaria haya infringido norma alguna al confirmar el reparo establecido por la Administración Tributaria.
- f) Cabe añadir, que como eran objeto de observación por la Administración Tributaria, el IVA e IT y no se presentó dentro del proceso administrativo y recursivo, el título propietario de la Planta de Compresión de Río Grande original o en fotocopia legalizada, que compruebe que no se efectuó una venta o realización de un servicio a un tercero y no al propietario, se debe mantener el reparo impuesto por la Autoridad Tributaria.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 297 a 312, interpuesta por la Empresa Petrolera Andina S.A. contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0315/2006 de 23 de octubre del 2006 y Auto Motivado STG-RJ0024 de 16 de noviembre de 2006.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los veintinueve días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por viaje oficial y la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por ausencia.

**Regístrese, comuníquese y tómesese razón.**

**Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.**

Jorge Isaac von Borries Méndez  
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Rómulo Calle Mamani  
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia  
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca  
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas  
Secretario de Sala Plena

