



12-11-13 H. 17:47

Exp. N° 67/2007 Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Empresa TRANSREDES S.A. representada por Ernesto Blanco c/ el Superintendente Tributario General representado por Rafael Vergara Sandoval.

SALA PLENA

SENTENCIA: 300/2013.
EXP. N°: 67/2007.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Empresa TRANSREDES S.A. representada por Ernesto Blanco c/ el Superintendente Tributario General representado por Rafael Vergara Sandoval.
FECHA: Sucre, dos de agosto de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Transredes S.A. representada por Ernesto Blanco contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 146 a 154, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre de 2006, complementado por el Auto Motivado STG-RJ 0023/2006 de 15 de noviembre de 2006; contestación a la demanda de fs. 188 a 196; la réplica de fs. 201 a 206; la dúplica de fs. 222 a 227; Auto Supremo de fs. 245 a 247; la falta de antecedentes administrativos, la prueba aportada por las partes y:

CONSIDERANDO I: Que Ernesto Blanco, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo declarar probada la demanda y revocar íntegramente la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre de 2006, complementado por el Auto Motivado STG-RJ 0023/2006 de 15 de noviembre de 2006, bajo los siguientes fundamentos:

Los cargos indebidos contra Transredes S.A. están referidos a reparos de Bs.1.584.206 por impuestos omitidos relacionados con el IVA, RC-IVA y IUE-BE, y Bs. 28.044.950, por el IUE, que son los siguientes:

1. Impuesto al Valor Agregado (IVA), en dos casos, el primero referido a la adquisición de un pasaje de Bs.7.648 cuyo impuesto omitido alcanza a Bs.964, sin embargo, se trata de un gasto relacionado con la actividad gravada de acuerdo al artículo 8° de la Ley 843 que da lugar a la apropiación del crédito fiscal a favor de Transredes; el segundo, son gastos que según la Administración Tributaria no estarían vinculados con la actividad gravada cuyo monto imponible es de Bs.882.050 y un tributo de Bs.114.667, sin embargo, son gastos que habilita a la Empresa a apropiación de créditos fiscales contenidos en las notas fiscales presentadas como descargos.
2. Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), en el que se contemplan dos aspectos, el primero, cargo relacionado por la falta de retención del RC-IVA, sobre sueldos de expatriados con una base imponible de Bs.2.080.577 y un impuesto determinado de Bs.270.475, la Superintendencia Tributaria General disminuyó la base imponible estableciendo una nueva en Bs.1.608.655 con un impuesto a pagar de Bs.209.125, sin embargo, en las planillas tributarias entregadas en la etapa de fiscalización, se demuestra que el cálculo realizado no es correcto, que se efectuaron retenciones que no han sido consideradas; el segundo, referido a sueldos pagados al personal de la Agencia Transredes Chile, con una base imponible de Bs.848.772 y un impuesto determinado de Bs.106.097, cargo ratificado en el fallo jerárquico pero reclasificado en el capítulo IUE (retenciones a beneficiarios al exterior), disponiendo que dichos pagos sean asimilados a honorarios según el inc. b) del art. 44 de la Ley 843, sin embargo, no se trata de honorarios o remuneraciones por asesoramiento sino simplemente de transferencia de recursos de Transredes SA. Bolivia a Transredes S.A. Chile para cubrir sueldos no sujeta a retención RC-IVA, ni es aplicable el IUE-BE.
3. Impuesto a las Utilidades de la Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), la Resolución del Recurso jerárquico incluye dos reparos, el primero de gastos operativos de Transredes Agencia Chile con una base imponible y un supuesto tributo omitido de Bs.495.840 y Bs.61.980, respectivamente, pero no se trata del pago de ningún servicio ni está comprendido en el alcance del art. 44 de la Ley 843, dichas remesas no se constituyen como remesa de rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior. El acto de determinación tiene carácter declarativo y no constitutivo del hecho imponible, según la norma vigente al momento de ocurridos los hechos generadores, que deberá aplicarse en este caso (art. 134 de la Ley 1340). El segundo reparo, se refiere a las remesas efectuadas por Transredes S.A. a Mclean Cargo Specialist Inc. por pago de servicios logísticos y que totaliza una remesa de Bs.955.232 como base imponible, respecto del cual, el fallo jerárquico dispone la aplicación de los arts. 42 y 51 de la Ley 843, rechaza el pago efectuado por Transredes y toma como simple pago a cuenta de Bs.15.208, con un impuesto determinado de Bs.119.404 que corresponde al 12.5% sobre el total remesado, es decir, sobre una base imponible de Bs.955.232. El primer monto remesado se refiere al pago de transporte realizado en el exterior hasta Arica por Bs.343.671, y el segundo, por transporte desde Arica a Viru Viru Santa Cruz por Bs.608.321 de los cuales se retuvo un



Exp. N° 67/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Empresa TRANSREDES S.A. representada por Ernesto Blanco c/ el Superintendente Tributario General representado por Rafael Vergara Sandoval.

- 12,5% por tratarse de una actividad parcialmente realizada en el país. Sin embargo, en la Resolución del Recurso Jerárquico se considera que el art. 43 del DS 24051 se aplica solamente a empresas con domicilio en el país, y por ello, Mclean Cargo Specialist Inc. debería estar domiciliada en el país para la aplicación de dicha alícuota.
4. Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE): 1) Respecto a la diferencia en ingresos por transporte de líquidos, Transredes facturó por éstos a favor de la empresa EBR pero omitió la declaración de una porción del ingreso, sin embargo, se rectificó la indicada porción a favor de la Administración Tributaria, por tanto no puede disponerse un ajuste doble de IUE por la gestión 2000; 2) En cuanto a los pagos realizados al personal expatriado, la Superintendencia Tributaria General disminuyó su base imponible en Bs.1.608.655, empero, habiendo sido estos pagos materia de retención admiten su deducibilidad a efectos de cálculo de la base imponible del IUE, de acuerdo a los arts. 2 y 8 del DS 21531 y 12 inc. f) del DS 24051; 3) Respecto al pago de sueldos al personal de Transredes Agencia Chile por Bs.848.772, se señala que se tratan de remesas de fuente boliviana alcanzados por el IUE-BE y por no haber efectuado la retención para fines del IUE no se los tomó como deducibles, sin embargo, se trata de un gasto realizado en el exterior que no implica pago de asesoramiento sino de sueldos, por lo que dicho gasto es deducible de acuerdo a los arts. 8 y 12 inc. g) del DS 24051; 4) En cuanto al pago a beneficiarios al exterior sin retención por otros conceptos (gastos operacionales en Chile), el fallo jerárquico extraña la no retención del IUE-BE rechazando la deducibilidad del gasto, empero, se trata de transferencias de recursos de Transredes Bolivia para cubrir los gastos operativos propios de la empresa en el extranjero (Agencia en Chile) de conformidad al artículo 15 de la norma antes mencionada. 5) Las remesas a Mclean Cargo Specialist Inc., por sus servicios de apoyo logístico de transporte y manipuleo de bienes que importa Transredes por vía marítima y área, contratándose al proveedor Inbolpack S.R.L., para el trámite de desaduanización, por este servicio se emite facturas locales, es decir, son servicios de transporte prestados íntegramente en el exterior, no están alcanzados por la retención del IUE-BE, sin embargo, se establece la retención del 12,5% sobre la totalidad del monto involucrado. 6) La previsión por indemnización fue aceptado expresamente por la Compañía, sin embargo, se está ajustando el IUE gestión 2000 dos veces por el mismo concepto lo cual avala la Superintendencia Tributaria. 7) Intereses por préstamos Empresa Gas Transboliviano-GTB, los cuales Transredes no los declaró como ingresos financieros a los fines del IUE, ya que están exentos de imposición de acuerdo a la Ley N° 1755 y el DS 24488, referidos a la exención de impuestos relativos a la Implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, empero, el fallo de la Superintendencia recalcula el IUE formal señalando que la exención solamente alcanza a GTB y no a terceros, y que dichos ingresos deben formar parte de la base imponible.
 5. Ventas diferidas relacionadas con facturas que Transredes emite a determinados clientes por transporte de hidrocarburos realizando la emisión al mes siguiente del que se prestó el servicio. En el fallo jerárquico se identifica un reparo que alcanza a Bs.971.940 disponiendo la aplicación de intereses y mantenimiento de valor, empero, no hay lugar a ello ya que no se omitió ningún tributo, el impuesto fue efectivamente pagado.
 6. Se calificó la conducta de Transredes como evasión tributaria sin considerar que concurrieron causales que excluyen su responsabilidad, ya que actuó respaldada con las normas administrativas tributarias, por lo que, en caso de aplicación de sanciones deberá tenerse en cuenta los pagos conformados con anterioridad a la emisión de la Resolución Determinativa, que dan lugar a la reducción de la sanción en el 50% del tributo omitido conforme al artículo 90 del anterior Código Tributario, siendo que esta aplicación de sanciones no debe extenderse al IUE porque existe una pérdida acumulada en la gestión 2000 y no hay utilidad en esa gestión, por ende, no existe hecho imponible.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda (fs. 168), y corrido traslado al Superintendente Tributario General, Rafael Rubén Vergara Sandoval, éste responde a la demanda (fs. 188-196), solicitando se declare improbadamente la demanda, con los siguientes fundamentos:

1. Los gastos por pasajes a favor de personas (esposa de un funcionario) que no tienen relación de dependencia con Transredes no dan lugar a crédito fiscal, confirmándose la observación por Bs.7.648, y por otra parte, el recurrente no impugnó la depuración del crédito fiscal por "otros gastos" (restaurantes, saluciones personales etc.), manteniéndose el reparo de Bs.882.050.
2. Se comprobó que las planillas de sueldos presentados al Ministerio del Trabajo fueron efectivamente incluidos en las planillas tributarias y declarados en el form. 98 RC-IVA; en relación a los reparos en el RC-IVA por pago de sueldos y otros gastos del personal de la Agencia Chile de Transredes, las transferencias realizadas por la empresa se encuentran alcanzadas por el IUE-BE conforme al art. 42 y 51 de la Ley 843 concordante con el art. 34 del DS 24051.
3. Las remesas efectuadas por Transredes S.A. para Mclean Cargo Specialist Inc. por Bs.955.232 sobre el cual Transredes efectuó la retención de Bs.608.321 por servicios de transporte prestados hasta



- territorio boliviano, aplicando el art. 43 inc. b) del DS 24051, como actividad parcialmente realizada en el país y el saldo de Bs.346.911, indica que son por servicios de transporte íntegramente realizados en el exterior, sin embargo, de la lectura de la mencionada disposición legal, Mclean Cargo Specialist Inc. no cuenta con una actividad parcialmente realizada en el país, y por tanto no corresponde su aplicación sino la de los arts. 42 y 51 de la Ley 843, y por ello se consideró como pago a cuenta el pago realizado por el contribuyente de Bs.15.208 (2.5%) sobre el saldo de Bs.346.911, ya que Transredes no acreditó que se trate de un servicio prestado íntegramente en el exterior. Respecto a la repercusión del RC-IVA en el IUE sobre los pagos realizados al personal expatriado, evidentemente quedó una diferencia de Bs.1.608.655, pero Transredes S.A. no acreditó la retención correspondiente por la diferencia, por lo que se resolvió confirmar por la misma como gasto no deducible.
4. Respecto a la repercusión del IUE-BE en el IUE por remesas de Transredes S.A. a la Agencia Chile de pago de sueldos al personal y otros gastos por Bs.848.772, Transredes S.A., conforme el art. 51 de la Ley 843 y 34 del DS 24051, al no constituirse en agente de retención del impuesto por remesas al exterior, y no retener el impuesto, no corresponde dichos pagos como gasto deducible en el IUE. En cuanto a las remesas efectuadas a Mclean Cargo Specialist Inc., por Bs. 955.232, sobre el cual la Empresa efectuó la retención por Bs. 608.321 como servicios prestados por transporte hasta territorio boliviano, y no contar ésta con una sucursal establecida en el país, no corresponde que se retenga el 2.5% sobre el importe remesado, sino más bien la retención del 12.5%, por cuanto la remesa efectuada constituye una utilidad de fuente boliviana por servicios prestados desde el exterior. Sobre el saldo de Bs. 346.911, Transredes no acreditó que el servicio prestado por Mclean Cargo Specialist Inc., fue realizado íntegramente en el exterior, más aun cuando reconoce que son pagos realizados al exterior y retuvo la alícuota que no correspondía (2.5%). En cuanto al ajuste por previsión por indemnización, el recurrente no impugnó el importe observado por la Administración Tributaria de Bs. 514.373, cuyo ajuste en el IUE fue de Bs. 128.593, y más bien confirmó y rectificó la declaración jurada del IUE gestión 2000, que únicamente repercute en una disminución de la pérdida acumulada declarada de la última declaración jurada rectificatoria. Respecto al ajuste en el IUE por ingresos de fuente extranjera por intereses de GTB, se debe señalar que entre las operaciones que se encuentran liberadas del pago de los impuestos internos, por efecto del acuerdo para la exención de impuestos relativos al proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, se encuentra el financiamiento para la construcción del gasoducto, en virtud a los Decretos Supremos 24488 y 25415. Transredes financió el mismo a través de un crédito subordinado financiero a GTB, facturando por intereses subordinados y mezanine, facturas a través de las cuales GTB efectuará la solicitud de devolución de los impuestos ante el Viceministerio de Hidrocarburos y Hacienda por el IVA pagado por intereses. Por esta razón, el beneficiado por la exención es GTB y no Transredes.
 5. Sobre que las facturas (observadas) de las ventas, no se emitieron dentro del período fiscal de entrega del producto, y por tanto, se difirió el pago oportuno del impuesto, nuestra legislación (artículo 10 Ley 843), señala que la emisión de facturas debe ser efectuada en el mismo periodo fiscal en que se prestó el servicio, lo que no ocurrió en el caso que nos ocupa. Si la prestación del servicio efectuado por la empresa transportadora de hidrocarburos implica un servicio continuo de tracto sucesivo, no significa que dicho servicio, a los efectos tributarios, sea declarado con posterioridad al periodo fiscal en el que se produjo el hecho generador del servicio, por tanto, Transredes S.A. infringió deberes formales.
 6. En cuanto a la calificación de la conducta de Transredes como evasión tributaria, se establece que el hecho imponible que originó el nacimiento de la obligación tributaria, se produjo en oportunidad de la vigencia de la Ley 1340 (Código Tributario Boliviano), conforme a sus artículos 37, 114 y 116 y solo es posible aplicar retroactivamente, en materia penal tributaria, lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 2492, Código Tributario Boliviano, cuando beneficie al contribuyente, situación que en el caso de autos no ocurre, ya que la omisión de pago, figura análoga a la evasión, sanciona la conducta con el 100% del tributo omitido, y por tanto no es una sanción más benigna a la establecida por la Ley 1340.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado los derechos de réplica y dúplica, de conformidad al parágrafo II del art. 354 del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa en virtud al parágrafo III del precitada disposición normativa.

Que, de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes aspectos:

1. Si los reparos sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), referido a la adquisición de un pasaje está relacionado o no con la actividad gravada.
2. Si los reparos sobre el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), sobre sueldos expatriados y sueldos pagados al personal de Transredes Chile, son correctos o no.



Si los reparos por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), referido a gastos operativos de Transredes S.A. Agencia Chile, y las remesas efectuadas por Transredes S.A. a McLean Cargo Specialist Inc., corresponden o no.

Si los reparos por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), sobre sueldos expatriados, sueldos pagados al personal de Transredes S.A. Agencia Chile e Intereses por préstamos Empresa Gas Transboliviano-GTB, son correctos o no.

5. Si las facturas de las ventas por transporte de hidrocarburos de Transredes S.A., debían o no entrar para efectos del pago de impuestos dentro del período fiscal.
6. Si a la calificación de la conducta de Transredes como evasión tributaria era aplicable o no la retroactividad de la Ley.

Que, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la ex Superintendencia Tributaria General, en los siguientes términos:

1. En relación al primer punto de controversia referido a reparos sobre el IVA, respecto al gasto por pago de pasaje a favor de una tercera persona sin relación directa con Transredes, e incluso por "otros gastos" de representación, se debe hacer las siguientes disquisiciones:
 - a) El art. 8 de la Ley 843, establece que, para determinar el crédito fiscal se restará: "a) *El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen...*". De tal modo, que solo que solo dan lugar a crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, que relacionen o unan con las operaciones gravadas.
 - b) Señala la Administración Tributaria, que el objeto de la Empresa Transredes S.A. es el transporte de gas por ductos, sin embargo, para que se cumpla tal objeto, se sobreentiende que previamente han de efectuarse procesos de gestión empresarial que incidan en el logro de resultados y sobre todo, en la materialización del objeto, cumpliéndose para ello diversos procedimientos y actividades como ser compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, conforme señala la norma anteriormente descrita.
 - c) La Administración Tributaria a través de la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N° 334/2005, señala que la norma no especifica que estas actividades deban vincularse directamente con las operaciones gravadas, ya que, según la misma, integrarían las compras que se relacionen de manera indirecta con las operaciones gravadas, las erogaciones relacionadas con aquellos bienes y/o servicios adquiridos por el contribuyente que tuvieran un carácter general y no específico, pero que de todos modos incidieran en la formación de los costos de las operaciones gravadas.
 - d) En el caso de autos, el gasto por pasaje en favor de una tercera persona que no tiene relación directa ni indirecta con la empresa, por Bs. 7.648, cuyo impuesto omitido alcanza a Bs.994.00 no es susceptible de apropiación crediticia, al tenor del art. 8 inc. a) de la Ley 843, actividad que no incide ni se vincula con la operación gravada, o de otro modo, se demuestre que con ella se ha generado un beneficio para la empresa. Por tanto, se confirma la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre de 2006, en este punto.
 - e) Respecto a los *otros gastos*, por los que según la resolución jerárquica no habrían sido impugnados en esa instancia, cabe señalar que, de la lectura del memorial de interposición del recurso jerárquico de 11 de julio de 2006, este concepto fue impugnado señalando textualmente que "...son gastos de representación, gastos de organización de eventos, restaurantes, etc...", más adelante el demandante se refiere a que "...son gastos de representación que coadyuvan al desarrollo de sus operaciones en el medio en el cual se desenvuelven..."
 - f) La Administración Tributaria alega que estas actividades no están vinculadas con la actividad gravada, por lo que estableció el reparo con una base imponible de Bs.882.050. El art. 8 de la Ley 843, precitado, señala que "...se computará el crédito fiscal de compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo entretanto se vinculen con las operaciones gravadas...". Concordante con ello, el art. 8 del DS N° 21530, establece que "...el crédito fiscal computable se origina en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas vinculados con la actividad sujeta al tributo...", de lo que se infiere que la



- Actividades a las que se refiere el demandante en su demanda no tienen ninguna incidencia directa ni indirecta con las operaciones de la empresa.
- Empero, si se califica a dichos otros gastos como gastos de representación como lo hace el demandado, éstos tendrían que constituirse en ingresos de acuerdo al art. 19 in. d) de la indicada Ley, y por tanto, tendría que demostrarse las retenciones que se efectuaron por este concepto, pero el demandante no señala que haya procedido de esa manera. El art. 18 inc. c) del DS Nº 24051 dispone que "...no son deducibles para la determinación de utilidad neta imponible los gastos por servicios personales en los que no se demuestre el cumplimiento del RC-IVA correspondiente a los dependientes...". Por consiguiente, se confirma la Resolución del Recurso Jerárquico en este punto, manteniendo el reparo por el monto señalado supra.
2. Sobre el segundo punto de controversia, referido a los reparos sobre el RC-IVA respecto a sueldos de expatriados, el demandante señala que se le formuló cargos porque no retuvo este impuesto sobre sueldos de expatriados, pero que ello se debió a que la Superintendencia Tributaria, valoró solamente aquellas planillas tributarias que le fueron arrimadas al memorial de recurso jerárquico, omitiendo valorar las otras planillas presentadas en la etapa de fiscalización.
 - a) En este punto se debe establecer, que en principio, este reparo con cargo al sujeto pasivo, se refiere a ciertos gastos que ha efectuado Transredes S.A., los que según la Administración Tributaria, se refieren a *otros beneficios* del dependiente sin incidencia directa sobre la empresa; según el recurrente no se trata de ingresos de libre disponibilidad sino son gastos vinculados con la operación de la empresa. La Superintendencia Tributaria señala que solo una parte de esos beneficios personales adicionales habrían sido incluidos en las planillas de sueldos presentados a la Dirección Departamental del Trabajo, planilla general de trabajadores, planilla de sueldos del personal extranjero y planillas tributarias presentadas por el demandante, por cuya razón modificó la base imponible en Bs. 1.608.655 y un impuesto a pagar de Bs.209.125.

El demandante en su memorial de recurso jerárquico, se limitó a señalar que dichos beneficios personales incluidos en las planillas tributarias se encuentran en copias correspondientes a dos meses de sueldo, las planillas tributarias y los formularios Nº 98, respectivamente; señala el demandante que los demás descargos fueron entregados en etapa de fiscalización, pero no señala qué otras planillas se presentaron en esta etapa que sirvan para establecer las demás retenciones que se hayan efectuado, por lo que de acuerdo a las planillas adjuntas al memorial de recurso jerárquico, se determinó modificar la base imponible.

Por consiguiente, en este punto, se confirma el reparo por impuesto RC-IVA omitido, que deber ser cubierto por Transredes en el monto señalado resultante de haberse modificado la base imponible de acuerdo a los únicos descargos presentados por el demandante en relación a sueldos expatriados, cuales, de conformidad al art. 19 de la Ley 843, se constituyen en ingresos.
 - b) Un segundo aspecto, que en éste punto esgrime el demandante, se refiere a sueldos pagados al personal de la Agencia Transredes Chile, sobre los cuales la Superintendencia Tributaria habría señalado que se trata de honorarios que se asimilan al inc. b) del art. 44 de la Ley 843, vigente al año 2000, empero, se trata de simple transferencia de recursos de Transredes SA. Bolivia a Transredes S.A. Chile. De su parte, la Superintendencia Tributaria General, señala que la Administración Tributaria equivocadamente observó el cargo por pago de sueldos en el RC-IVA por Bs.848.772 y excluyó dicho cargo del mencionado régimen ya que estaba alcanzado por el IUE-BE.
 - c) Conforme al art. 51 de la Ley 843, "*Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a los beneficiarios del exterior, se presumirá... que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado...*". El demandante afirma que se trata de una transferencia de recursos para cubrir sueldos que efectúa Transredes S.A. a favor de su Agencia en Chile. Esta transferencia se constituye en remesas que en este caso Transredes efectúa a favor de su beneficiaria en Chile en calidad de renta de fuente boliviana, en consecuencia, corresponde confirmar la Resolución del Recurso Jerárquico que deja sin efecto el cargo en el RC-IVA, trasladando dicho reparo al IUE-Beneficiarios del Exterior en virtud al aludido art. 51 de la Ley 843 y 34 del DS 24051, que igualmente dispone: "... quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana... deberán retener y pagar hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquél en que se produjeron dichos hechos la alícuota general del impuesto sobre la renta neta gravada equivalente al 50% del monto total acreditado, pagado o remesado...".
 3. En cuanto al tercer punto de controversia referido a que si corresponden los reparos por gastos operativos y las remesas efectuadas por Transredes S.A. a Mclean Cargo Specialist Inc., dentro del régimen IUE-BE, es necesario realizar el siguiente análisis:
 - a) Según el demandante, son gastos operativos los que se refieren al pago de servicios y mantenimiento de la Agencia, a este fin Transredes SA. desembolsó en la gestión 2000, la suma de Bs.495.840 destinados a cubrir gastos emergentes de las operaciones. Se trata evidentemente de pagos por los



servicios prestados a la empresa a cuyo efecto se desembolsaron recursos los cuales fueron enviados o más propiamente, remesados en calidad de renta desde fuente boliviana, ya que como el demandante sostiene, la Agencia en Chile "...no cuenta con recursos propios y depende exclusivamente de Transredes en Bolivia...", consecuentemente, dichos gastos se pagan con rentas de fuente boliviana y debe procederse conforme a lo estipulado en el art. 51 de la Ley 843 concordante con el art. 34 de DS N° 24051, anteriormente citados, por lo tanto, se confirma la Resolución del Recurso Jerárquico, manteniendo el reparo por el monto anotado debido a que el recurrente omitió retener la tasa por dicho impuesto, de acuerdo a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 34 del mencionado Decreto Supremo.

- b) El otro reparo que está siendo observado por el demandante, tiene que ver con las remesas efectuadas por Transredes S.A. a Mclean Cargo Specialist Inc. por pago de servicios logísticos. De lo manifestado por el demandante en su demanda, Mclean Cargo Specialist inc. resulta ser una empresa del exterior pero no es una agencia o sucursal ni está domiciliada en el país, se dedica a prestar un servicio en concreto (actividad parcialmente realizada) para lo cual contrata con Transredes S.A., quien a la vez, por la actividad parcialmente realizada, cancela en calidad de renta remesada al exterior, esta situación está prevista en los arts. 42 y 43 inc. b) del DS 24051, entendiéndose que estas disposiciones tienen un carácter enunciativo y no limitativo, y de ninguna manera se contraponen en el caso concreto que analizamos.

Por tanto, dichas remesas están sujetas al régimen del IUE-Beneficiarios del Exterior, porque se efectuaron con utilidades de fuente boliviana, que es un principio establecido en el art. 42 de la Ley 843, constituyéndose en "... utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen ... de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades... sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos". En consecuencia, corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la citada norma legal, que obliga a retener una tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta. De tal modo, se confirma en este punto la Resolución del Recurso Jerárquico, ratificando el importe de Bs.608.321 sujeto al IUE-BE, sobre el cual se deberá imputar el monto considerado como pago a cuenta de Bs.15.208.

4. En relación al cuarto objeto de controversia, referido a que si los reparos por el IUE, sobre sueldos expatriados, sueldos pagados al personal de la Agencia Chile e Intereses por préstamos Empresa Gas Transboliviano-GTB, son correctos o no, se debe considerar lo siguiente:
- a) Respecto a los sueldos expatriados, evidentemente la Resolución de Recurso Jerárquico modificó la base imponible en Bs.1.608.655 cuyo impuesto RC-IVA es de Bs.209.125, como resultado de los descargos de beneficios incluidos en las planillas tributarias que efectuó Transredes en el monto de Bs.471.922, sin embargo, la diferencia de Bs.1.608.655 sujeto al RC-IVA, Transredes no demostró que se haya retenido dicho impuesto por ese monto incumpliendo el artículo 12 inc. f) del DS 24051, y consiguientemente, de este monto no corresponde ninguna deducción, y en consecuencia, se confirma lo resuelto sobre el Recurso Jerárquico, efectuando el ajuste en el reparo del IUE por dicho monto.
- b) Respecto al pago de sueldos al personal de Transredes Agencia Chile por Bs.848.772, el demandante señala que este gasto es deducible a pesar de no haberse efectuado la retención. En principio se ha excluido este cargo del RC-IVA porque no corresponde efectuar la retención, ya que está sujeta al IUE-Beneficiarios del Exterior, sin embargo, el demandante al no haber procedido a la retención por dichos pagos al exterior dentro de este impuesto, corresponde efectuar el ajuste en el IUE, y consiguientemente, tampoco es deducible de acuerdo al art. 12 inc. f) del DS 24051.
- c) Respecto a los ingresos de fuente extranjera por intereses de GTB, el demandado reconoce en su demanda, que por los ingresos que percibe Transredes de GTB por un préstamo de financiamiento, paga el IVA e IT y que no los declaró como ingresos financieros a los fines del IUE, ya que están exentos de impuesto. Sobre la materia a través del DS N° 26043 de 5 de enero de 2001, se establece que serán aplicables las exenciones cuando la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, se realice o se contrate por los ejecutores del Gasoducto, para ello el Gobierno de Bolivia debe contar con respaldo técnico para aprobar las solicitudes de exención que efectúe la empresa propietaria del Gasoducto. El artículo 2 del mencionado Decreto Supremo expresamente dispone que: "... el Viceministerio de Energía e Hidrocarburos deberá solicitar información a Gas Transboliviano S.A.(GTB) en su calidad de empresa propietaria y/o a Petrobras Gasoducto Bolivia Brasil S.A.(Petrogasbol) como constructora del Gasoducto...". Esta norma no menciona a Transredes S.A., entre los ejecutores del indicado Gasoducto ni señala que esta empresa se constituye en propietaria o constructora del mismo, y por ello, los beneficiarios de la exención, son los que expresamente señala la norma, por lo que corresponde computar dichos ingresos dentro de la base imponible del IUE. Por



tanto, se confirma este reparo establecido en la Resolución de Recurso Jerárquico en el monto que se consigna en la misma de Bs.22.824.307.

- Sobre el quinto objeto de controversia, que se refiere, a que si las facturas de ventas por transporte de hidrocarburos de Transredes S.A., a efectos de pago de impuesto, deben o no computarse dentro del período fiscal, ya que el demandado señala que las facturas no se emitieron dentro del periodo fiscal de entrega del producto, difiriéndose el pago oportuno del impuesto, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:
- a) El demandante reconoce que Transredes procede al pago del IVA en el mes siguiente al cierre, o sea, el mes subsiguiente a la prestación del servicio, por su parte, la Superintendencia Tributaria estableció un reparo de Bs. 971.940 disponiendo la aplicación de intereses y mantenimiento de valor. Sobre la materia, el art. 4 incs. a) y b) de la Ley N° 843, señala que el hecho imponible se perfeccionará, en el caso de ventas, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio; en el caso de prestación de servicios, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. El artículo 10 de la precitada Ley 843 establece que el pago del Impuesto al Valor Agregado se liquidará y abonará por periodos mensuales, siendo que cada mes calendario es un periodo fiscal. Por su parte, el artículo 4 del DS N° 21530, dispone que en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago.
 - b) De la normativa antes expuesta, vemos que ninguna se refiere al nacimiento de la obligación respecto a la naturaleza de este tipo de prestación de servicios (transporte de hidrocarburos), por lo que, conforme a lo aseverado por el demandando que señala que facturó al mes siguiente al que prestó el servicio, en aplicación del art. 10 de la Ley N° 843, Transredes incumplió el deber formal de emitir facturas dentro del periodo fiscal que se realizó el servicio, por lo que en este punto se confirma la Resolución del Recurso Jerárquico impugnada, debiendo mantenerse el reparo por el monto que se señala.
 6. Con respecto al último punto de controversia, referido a que si calificada la conducta de Transredes como evasión tributaria, correspondía o no aplicar la retroactividad de la Ley, se debe realizar el siguiente análisis:
 - a) El Código Tributario Abrogado, dispuesto por Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, reglamentó en la Parte de "Infracciones Tributarias", la figura de la evasión fiscal tipificándolo en el art. 116 como un delito tributario penado con una multa del 50% del monto del tributo omitido. Por su parte, el Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003), estableció en el artículo 165, la Omisión de Pago, clasificándola dentro de las Contravenciones Tributarias.
 - b) Para establecer si correspondía ésta o aquella conducta, primero se debe establecer que conforme a la etapa de fiscalización y consiguiente Vista de Cargo 799-7904000011.020/2005, la Administración Tributaria, en relación a los impuestos IVA, RC-IVA, IT Retención Local, IUE-BE, IUE Retención Local por la gestión fiscal 2000 (enero a diciembre/2000), emitió la Resolución Determinativa GGSC N° 334/2005 de 22 de diciembre de 2005, que estableció una deuda por tributo omitido en contra de Transredes S.A. imponiéndole sanción por contravención de evasión fiscal con una multa igual al 50% sobre el tributo omitido.
 - c) En el caso de autos, la obligación tributaria para Transredes nació a momento de producirse el hecho imponible o generador, es decir, en la gestión fiscal 2000, encontrándose en plena vigencia la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992, que contemplaba a la evasión fiscal como un delito. En el art. 33 de la Constitución abrogada, vigente en el momento de inicio del procedimiento administrativo, se establecía la irretroactividad de la Ley determinando la retroactividad en dos situaciones concretas: en materia social cuando lo determine expresamente y en materia penal cuando beneficie al delincuente. El art. 150 del actual Código Tributario Boliviano, establece: "*Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable*". Por su parte, la Sentencia Constitucional 1421/2004-R señala que el principio de la irretroactividad de la ley se aplica al ámbito de aquellas leyes que establecen o definen derechos, obligaciones o responsabilidades, en cambio la excepción de la retroactividad se aplica, especialmente, en el ámbito de las normas de carácter procesal, es decir, en aquellas que no definan o determinen derechos.
 - d) De lo expuesto, se puede concluir señalando que la contravención por omisión de pago regulado en el Código Tributario actual no puede ser aplicado retroactivamente al hecho imponible o generador de la obligación tributaria, que en el caso de autos, es la omisión de tributos relacionados con el IVA, RC-IVA, IT, IUE-BE e IUE, por la gestión fiscal 2000 (enero a diciembre/2000), y que ha derivado en sanción de multa en contra del contribuyente, debido a que en el anterior Código Tributario la evasión



Exp. N° 67/2007. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por la Empresa TRANSREDES S.A. representada por Ernesto Blanco c/ el Superintendente Tributario General representado por Rafael Vergara Sandoval.

fue calificada como un delito tributario, en cambio, el Código Tributario Boliviano actual que ha omitido esta figura, lo equiparó a la conducta de omisión de pago clasificándolo como una contravención, por lo que mal podría aplicarse la sanción de una contravención a un delito, pues para que se aplique la retroactividad debe tratarse de iguales o similares ilícitos tributarios, más aún, la sanción por la contravención de omisión de pago resulta ser mayor (100% del monto de deuda), a la sanción prevista para el delito de evasión fiscal (50% del tributo omitido), es decir, ni siquiera se cumple con el presupuesto de sanción más benigna o de otra manera beneficie al contribuyente. Por tanto, la calificación de la conducta como evasión fiscal, efectuada por la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre, debe mantenerse con las consideraciones que se efectúan en el presente caso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda de fs. 146 a 154, interpuesta por la Empresa Transredes S.A. representada por Ernesto Blanco contra el Superintendente Tributario General Rafael Vergara Sandoval, debiendo mantenerse los reparos reclamados en la demanda, en los montos establecidos en la Resolución del Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre de 2006, complementado por el Auto Motivado STG-RJ 0023/2006 de 15 de noviembre de 2006, dejándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ 0314/2006 de 23 de octubre de 2006, dictada por la ex Superintendencia Tributaria General hoy con facultades de Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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 dos días del mes de agosto de dos mil trece años.

No interviene la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por ausencia.

Regístrese, comuníquese y tómesese razón.

Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
PRESIDENTE
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio G. J. Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Vilca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena