



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

79-02-16

10:07

SALA PLENA

SENTENCIA: 401/2015.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2015.
EXPEDIENTE N°: 36/2007.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Maxus Bolivia Inc. Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0312/2006 de 18 de octubre de 2006.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 162 a 171; la contestación de fs. 199 a 209; el memorial de réplica de fs. 213 a 221; decreto de Autos para Sentencia de fs. 226; Sentencia N° 289/2013 de fs. 327 a 336; Resolución N° 76/2014 de rechazo de aclaración y complementación fs. 515 a 516; Auto de Amparo Constitucional N° SCCFI-422/2014 de fs. 525 a 527; antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la presente sentencia es dictada en cumplimiento del Auto Constitucional Plurinacional N° SCCFI-422/2014, de 11 de septiembre, que dispone se emita nueva sentencia con expresa referencia a la aplicabilidad o no al caso de la Ley N° 4115 de 25 de septiembre de 2009, en el proceso contencioso administrativo seguido Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia, representada por Jaime Terán Benavides, que solicita la Revocatoria Parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0312/2006 de 18 de octubre de 2006, por tanto sin efecto los reparos establecidos en la Resolución Determinativa, con siguientes fundamentos:

1. El 22 de diciembre de 2004 fueron notificados por la Administración Tributaria con el inicio de fiscalización para auditar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), Impuesto a las Transacciones (IT) y el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) del periodo abril de 2000 a marzo de 2001, conforme a los arts. 100 y 104 del Código Tributario (Ley 2492). Luego emitió la Vista de Cargo N° 799-7904000012.023/2005 y pese a los descargos, se dictó la Resolución Determinativa GDGSC-DTJC N° 338/2005 ratificando la sanción pecuniaria por los tributos omitidos; que habiendo interpuesto recurso de alzada se emitió la Resolución Administrativa STR-SCZ N° 0094/2006 revocando parcialmente la Resolución Determinativa; finalmente interpuesto recurso jerárquico fue resuelto por Resolución STG-RJ/0312/2006 que a su vez revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a sanciones y multas por quema de gas natural y la determinación como ingresos no declarados de GLP, ajustes que fueron efectuados en la liquidación del IUE de la gestión comprendida entre abril de 2000 a marzo de 2001; en consecuencia modifica el reparo efectuado por la

Administración Tributaria de Bs.19.259.044 a Bs.19.000.212 conforme al art. 212.I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

2. Señala la improcedencia de los cargos tributarios, especialmente sobre el cargo incorrectamente aplicado por supuesta no deducibilidad de las regalías para los contratos de riesgo compartido, a este fin realiza una interpretación histórica evolutiva de las normas vinculadas con el art. 14 del D.S. N° 24051 de 29 de junio de 1995, en especial la norma controvertida de derecho transitorio, entre ellos la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, la Ley de Hidrocarburos N° 1194 de 1 de noviembre de 1990, la Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, y la Ley N° 1689 de 30 de abril de 1996, para señalar que no se limita la deducibilidad de las regalías a los contratos de operación y/o asociación, que es ilegal el cargo por impuesto omitido como consecuencia de la incorrecta calificación del gasto por regalías como no deducibles a los fines del IUE.
3. Indica que la Superintendencia General ratificó erróneamente la resolución de alzada al señalar que los ingresos percibidos por subvenciones del Estado por el congelamiento del precio de Gas Licuado de Petróleo (GLP) están gravados por el IVA y el IT, como si fueran el pago de un precio, sin estar verificado el nacimiento del hecho imponible de tributos, además que esta subvención no contiene ningún impuesto, ya que las notas de crédito no constituyen una forma de pago por parte del Estado y menos por los engarrafadores, ya que la percepción de la subvención o su reducción no afectaban a las envasadoras. Así también refiere que la administración tributaria consideró que los ingresos por Overhead, representa un ingreso no facturado cuando en rigor de verdad responde a ingreso producto del reembolso de gastos que hacen los socios al operador del bloque petrolero, en este caso a la sucursal, es decir, no son ingresos gravados por IVA e IT, porque el overhead no es una prestación de servicios.
4. Respecto a la presunción de ventas por diferencias en Balance Volumétrico-Gas natural, expresa que en los recursos de alzada y jerárquico, se hizo notar que dicha presunción es sin sustento, en vista que las diferencias surgieron en el cálculo, el ítem a la compensación energética de gas convertido a líquido (GLP y gasolina) que realizó Maxus Bolivia Inc. a BHP, dentro las facilidades (planta de separación) de la producción Bloque Mamoré; que la compensación energética conocida como RTP, es la diferencia de la energía producida por el campo que ingresa a la planta de proceso de gas y el gas residual que sale de la planta, este volumen energético no interviene en las mediciones de la transportadora, es un proceso interno entre MAXUS y YPFB. Empero el Servicio de Impuestos Nacionales sin justificación alguna incluyó operación referente al contrato BHP con MAXUS registrada como compras de "Gas Natural RTP" en el cuadro volumétrico, por lo que debe excluirse de dicho cálculo al no tener relación con los volúmenes manejados en el sistema de transporte ni se encuentra sustentada con reportes de TRANSREDES, cartas de factura del agregador y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

facturas de mercado interno, que lo mismo sucedió respecto a la presunción de ventas por diferencias en el balance volumétrico GLP.

5. Sobre las ventas diferidas refiere que, la Superintendencia General erróneamente ratificó el cargo por accesorios como mantenimiento de valor e intereses, sosteniendo que Maxus Bolivia Inc. facturó con demora de uno hasta tres meses posteriores a la entrega de hidrocarburos (contratos de tracto sucesivo), que tiene carácter mixto, es decir entre la entrega del bien y la prestación de servicios, que correspondía aplicar el art. 39 de la Ley 1340, situación prevista en el art. 18 de la Ley 2492. Agrega que las ventas de un mes calendario de carácter continuo, no es posible facturar con fecha del último día del mes, porque no ocurre una sola entrega sino entregas permanentes a través del sistema de transporte por ducto, recién al final de cada mes (último día calendario), la empresa tiene un volumen 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 del transportador lo que implica que el hecho generador se perfecciona al cumplimiento de esa condición.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda, se corrió traslado a la autoridad demandada, quien en tiempo hábil se apersona contestando la demanda, solicitando se la declare improbadada, por no ajustarse a derecho y carecer de contenido tributario, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0312/2006 de 18 de octubre, en base a los siguientes argumentos:

1. Con relación al cargo aplicado por no deducibilidad de las regalías para los contratos de riesgo compartido, señala que la vigencia del nuevo régimen fiscal y la derogación del art. 74 de la Ley 1194, no sólo significó que las empresas petroleras se beneficien con una reducción del impuesto a las utilidades de un 40% a un 25%, sino que perdieron el derecho de utilizar el impuesto a las utilidades como crédito contra las regalías, es decir, las empresas petroleras deben pagar de manera efectiva tanto las regalías como el IUE, como dispone el art. 14 del DS 24051 de 29 de junio de 1995 (Reglamento del IUE), al establecer que las regalías para las empresas petroleras no son deducibles para el IUE, y que solo podía suceder una vez que se adecuen a las modificaciones incluidas por la Ley 1606 en la Ley 843, toda vez que esta disposición solo alcanza a los contratos de operación o asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994 o adecuados al régimen general de la Ley 843 (texto ordenado en 1995), no comprende a los contratos de riesgo compartido, que recién fueron autorizados su suscripción a partir de la promulgación de la Ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de abril de 1996.
2. En cuanto a subvenciones Estatales por congelamiento del precio del gas licuado de petróleo (GLP), en sentido de que las notas de crédito fiscal no contemplan el IVA e IT, es una apreciación subjetiva incorrecta, al aclarar que el Estado endosó a favor de SAMO S.R.L. las notas de crédito fiscal, las cuales a su vez se endosaron a favor de Maxus Bolivia Inc. por la compra de GLP y que debió facturar por

el total de la transacción efectuada y no solamente por lo que recibió en efectivo, omitiendo el monto que recibió en notas de crédito fiscal, previsto en el art. 4 de la Ley 843. Luego sobre los ingresos por Overhead que según el actor tampoco estarían gravados por IVA e IT sobre el reembolso de gastos registrado en sus ingresos, en respuesta se señala que el mismo es un hecho gravado por el IVA e IT, caso contrario existiría apropiación de crédito fiscal, por tanto, lo expuesto por la empresa actora carece de sustento.

3. Sobre la presunción de ventas por diferencias en el Balance Volumétrico-Gas Natural, el demandado ratificó la resolución del recurso jerárquico, al precisar que el SIN verificó el Balance de Gas (MPC), estableciendo una diferencia en el volumen de Gas Natural, en base a las compras efectuadas por Maxus Bolivia Inc. durante los periodos abril 2000 a marzo 2001, que a dichas compras se sumaron las entregas de Gas Natural a la transportadora TRANSREDES S.A. con destino al mercado interno, estableciendo una diferencia cuyo monto es considerable. Del mismo modo, sobre la presunción de ventas por diferencias en Balance Volumétrico GLP, ratificó el fundamento de la resolución impugnada, en consideración de la compensación de diferencias positivas con negativas, conforme a los arts. 10 y 77 de la Ley 843, art. 10 del DS 21530 (Reglamento al IVA de 1987) y art. 7 del D.S. 21532 (Reglamento del IT de 1987) cada mes calendario corresponde el periodo fiscal para la liquidación del IVA e IT, por lo que no corresponde efectuar ninguna compensación. En este entendido, las diferencias determinadas a favor del fisco (negativas) fueron objeto de liquidación por parte de la administración tributaria, al considerar volúmenes no facturados; agrega que no puede aplicarse retroactivamente normas que no se encontraban vigentes durante el periodo fiscalizado (marzo 2000 a abril 2001), lo contrario significaría infracción al art. 33 de la CPE y a la seguridad jurídica dispuesta en el art. 7 inc. a) de la misma CPE.
4. Finalmente, sobre las supuestas ventas diferidas, si bien se ratificó el cargo por accesorios (mantenimiento de valor e intereses), por haber facturado Maxus Bolivia Inc con demora de uno a tres meses posteriores a la entrega de hidrocarburos, expone que la norma aplicable al caso es el art. 39 de la Ley 1340 (CTB) que prevenía, que en los actos jurídicos el hecho generador se perfeccionará en el momento en que acaece la condición suspensiva, que esta condición se encuentra subordinada al art. 40 de la citada ley, en concordancia con el art. 18 de la Ley 2492; por consiguiente, un contrato de tracto sucesivo no puede modificar el cumplimiento de lo previsto por ley, por prohibición expresa del art. 19 de la Ley 1340 y art. 14 de la Ley 2492. El art. 4 inc. a) de la Ley 843 concordante con el art. 2 inc. b) del DS 21532 (Reglamento al IT) establece que el hecho generador, se perfecciona en el caso de 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. Que el SIN observó que las facturas de venta de gas, de la segunda quincena de un determinado mes, fueron emitidas por Maxus Bolivia



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

Inc. en períodos fiscales posteriores a los que corresponde, siendo que la entrega del gas se produjo durante la segunda quincena de un mes, el hecho generador del IVA se perfecciona ese mes, y que debió estar respaldado con la emisión de la factura correspondiente en el mes que se realizó la venta; de manera que no es posible aplicar la condición contractual, porque la certificación de la empresa transportadora, no significa que la venta se realizó el mes siguiente como pretende el demandante.

CONSIDERANDO III: Que por memorial de fs. 213 a 221 la empresa Maxus Bolivia Inc. presentó su réplica, reiterando los argumentos de su demanda y su petición de fondo; mientras que la entidad demandada no presentó su dúplica; finalmente, se decretó Autos para Sentencia por proveído de fs. 226 vta., corresponde resolver la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.

Que de la compulsua de los datos del proceso, se establece que los objetos de controversia se circunscriben a:

- 1. Si el cargo tributario, por la no deducibilidad de las regalías a los fines del IUE para contratos de riesgo compartido es correcto.**
- 2. Si los ingresos percibidos por Maxus a través de notas de crédito fiscal por supuesta subvención estatal por congelamiento del precio del Gas Licuado de Petróleo, están gravados por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones.**
- 3. Si los ingresos por gastos Overhead no deben ser gravados por el IVA e IT.**
- 4. Si el reparo por diferencias volumétricas de Gas Natural es correcto.**
- 5. Si corresponde el reparo por presunción de ventas por diferencias del balance volumétrico GLP.**
- 6. Si es correcto el reparo por ventas diferidas.**

Previamente a la consideración de puntos de controversia planteados se realizar la siguiente precisión.

- 1) De la compulsua de todo lo obrado se colige que la administración tributaria, en uso de sus atribuciones conferidas por Ley 2492, inició proceso bajo la modalidad Fiscalización Externa Integral de las obligaciones impositivas del contribuyente MAXUS BOLIVIA INC. Sucursal Bolivia con NIT N° 1028571020, RUC N° 3226220, con el objeto de comprobar el cumplimiento de disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), Impuesto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), Retención al Impuesto a las Transacciones (IT Retención Local), Retención al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE Retención Local) y, Retención a los Beneficiarios del

Exterior (IUE-BE), con relación a la gestión fiscal 2001, comprendido de abril 2000 a marzo 2001, conforme establecen los arts. 100 y 104 del Cód. Trib. (Ley 2492); que en esa fiscalización se comprobó que el contribuyente no determinó conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas, siendo girada la Vista de Cargo N° 799-7904000012.023/2005 y que luego de los descargos respectivos, el Gerente de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz, dictó la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N° 338/2005 el 27 de diciembre de 2005, estableciendo los adeudos tributarios que debe cancelar el contribuyente (fs. 147 a 160 cuerpo 1).

- 2) Contra la citada Resolución Determinativa, Maxus Bolivia Inc., interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución Administrativa STR-SCZ N° 0094/2006 de 16 de junio de 2006 (fs. 117 a 146), dictada por el Superintendente Tributario Regional de Santa Cruz, que revocó parcialmente la resolución determinativa, modificando el monto de los adeudos tributarios; que a su vez mereció disminución en la resolución del recurso jerárquico, como se tiene expuesto precedentemente.
1. Relacionados así los hechos suscitados en instancia recursiva corresponde resolver el primer punto de la controversia referido a: *“Si el cargo tributario, por la no deducibilidad de las regalías a los fines del IUE para contratos de riesgo compartido es correcto.”*, al respecto se deben hacer las siguientes consideraciones:
 - a) En principio se debe manifestar que la resolución impugnada STG-RJ/0312/2006 de 18 de octubre de 2006, cursante de fs. 52 a 116, dictada en recurso jerárquico por la Superintendencia Tributaria General, revocó parcialmente la Resolución STR-SCZ/N 0094/2006 de 16 de junio, emitida en recurso de alzada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, en la parte referida a las sanciones y multas por quema de gas natural por Bs.75.154 y la determinación como ingresos no declarados de GLP por Bs.144.931, ajustes que fueron efectuados en la liquidación del IUE de la gestión comprendida entre abril 2000 a marzo 2001; en consecuencia modificó el reparo efectuado por la administración tributaria de Bs.19.259.044 a Bs.19.000.212, conforme al art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).
 - b) En criterio del actor es incorrecta la calificación de reparos por la no deducibilidad de las regalías a los fines del IUE, puesto que no se limita la deducibilidad de las regalías a los contratos de operación y/o asociación, como sostiene la Superintendencia Tributaria General en la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0312/2006 que confirmó los reparos establecidos en Resolución Determinativa N° 338/2005 por este concepto, 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

31 de diciembre de 1994 o adecuados al régimen general de la Ley 843, disposición que no alcanzaría a los contratos de Riesgo Compartido. Por memorial de fs. 277 a 280 el actor hizo conocer la Ley N° 4115 de 25 de septiembre de 2009 que interpreta el art. 47 de la Ley 843 y que a su vez, modifica el art. 14 del D.S. 24051, manifestando que la citada norma dispone la deducibilidad de gastos por concepto de regalías y participaciones petroleras, solicitando en definitiva la procedencia de la deducibilidad de los gastos por regalías petroleras observados en Resolución Determinativa en base a dicha normativa interpretativa.

- c) Al respecto se debe 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. 8 de la Ley 1194 de Hidrocarburos de 1 de noviembre de 1990 y art 1° de la Ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de abril de 1996 (ambas abrogadas) se estableció que la exploración, explotación y comercialización de hidrocarburos necesariamente debía ser realizada a través de la suscripción de contratos de operación y/o asociación. 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 sujetas las empresas petroleras e incorporó el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Reglamentada por el Decreto Supremo N° 24051 el 29 de junio de 1995, cuyo 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 hidrocarburíferos 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 o suscritos en base a la Ley 1194 de 1° de noviembre de 1990 o a los contratos que se adecuaron al régimen de la Ley 843, en este entendido los contratos de riesgo compartido suscritos entre YPFB con Maxus Bolivia Inc el 13 de octubre de 1997, no se encuentran dentro la disposición citada (art. 14 del DS 24051), porque no provienen de una conversión de contratos de operación o asociación, por tanto no procede la deducibilidad del pago de regalías para el IUE.

- d) En cuanto a 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 N° 843, de 20 de mayo de 1986, modificada por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, por otro lado, el 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 hidrocarburíferas (Exploración y Explotación de Hidrocarburos),** abrogando y derogando todas las disposiciones contrarias a esa Ley. Se debe manifestar 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 en atención al principio de irretroactividad consagrado por el art. 33 de la Constitución Política del Estado vigente en el momento del periodo fiscalizado que señalaba expresamente: *“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”*, principio, que se halla inspirado en razones de seguridad jurídica, e implica que las leyes en general, sólo pueden aplicarse a situaciones posteriores a la fecha de su vigencia, de tal modo la aplicación de la Ley Interpretativa 4115 solicitada por el actor no es posible al caso autos, toda vez que el periodo fiscalizado corresponde a la gestión 2001 (abril de 2000 a marzo de 2001) por no encontrarse dentro de las causales previstas en el art. 33 de la citada Constitución Política del Estado.
- e) En cuanto a la solicitud de eliminación de la sanción por evasión en base a la Ley N° 4115, planteada luego de emitida la Sentencia N° 289/2013 y resuelta la Acción de Amparo (Auto Constitucional N° SCCFI-422/2014) por memorial de fs. 541 a 547 de obrados, sobre esta nueva pretensión se debe señalar que *no puede ser acogida puesto que del cotejo del escrito de interposición de la demanda contencioso administrativa y lo que se pone de manifiesto en el escrito de fs. 541 a 547 se deduce que trata de una nueva pretensión planteada recién en esta etapa del proceso, luego de desarrollado el mismo (demanda, contestación réplica y dúplica) y que no fue objeto de discusión ni sede administrativa ni dentro del proceso contencioso administrativo por lo que se lesionaría el derecho al debido proceso y principio de congruencia resolver una pretensión que se plantea fuera de lo pretendido e impugnado el en*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

proceso contencioso administrativo y por otro lado, se debe añadir a lo razonado anteriormente que la Ley N° 4115 establece la deducibilidad de los gastos por regalías y participaciones efectivamente pagadas para la determinación de la utilidad neta sujeta al IUE y no establece ninguna sanción más benigna, ni señala un término de prescripción más breve, supuestos que deben cumplirse para poder ser ejecutados al caso concreto de acuerdo al art. 150 del Código Tributario.

f) Concluyéndose que las regalías son deducibles para el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE, solo si provienen de 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 art. 14 D.S. 24051 para el goce del beneficio.

2. Con relación al segundo punto de controversia referido a: *“Si los ingresos percibidos por Maxus a través de notas de crédito fiscal por supuesta subvención estatal por congelamiento del precio del Gas Licuado de Petróleo, están gravados por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Transacciones”* se debe manifestar lo siguiente:

a) Según el actor los ingresos percibidos por este concepto, no estarían gravados por el IVA y el IT, consta de obrados que, las resoluciones administrativas determinan lo contrario, incluso el demandado a tiempo de contestar la demanda ratificó la resolución impugnada, que debe tenerse presente la política económica establecida por el Estado para el precio del GLP, que diseñó una estructura para el cálculo del precio a través de una compensación, indemnización y/o resarcimiento, mediante mecanismo de subvención destinado únicamente a los engarrafadores de GLP en sujeción al art. 4 inc. 4) del DS 25649, modificado por el art. 4-1) del DS 25710 que autoriza a YPFB, suscribir contratos de compra-venta de GLP con los engarrafadores privados que posean plantas de envasado de GLP a quienes YPFB compensa las diferencias resultantes de la aplicación del DS 25540 de 14 de octubre de 1999 y DS 25598 de 24 de noviembre de 1999.

b) En consecuencia, se concluye que los ingresos percibidos por Maxus Bolivia Inc. a través del endoso de las Notas de Crédito Fiscal (NCF), no constituyen subvenciones estatales a favor de dicha empresa, sino forman parte del precio de venta del GLP, que estos ingresos corresponden ser gravados por el IVA e IT, más aún si conforme al art. 76 de la Ley 2492, el contribuyente no demostró que las NCF fueron entregadas por SAMO S.R.L., en función al Contrato de Riesgo Compartido, por las inversiones que se efectuó. En todo caso, se aclaró que el Estado endosó a favor de SAMO S.R.L. las notas de crédito fiscal, que a su vez se endosaron a favor de Maxus Bolivia Inc. por la compra de GLP, por esta razón debió facturar por el



total de la transacción efectuada y no solamente por lo que recibió en efectivo, omitiendo el monto que recibió en notas de crédito fiscal, previsto en el art. 4 de la Ley 843, siendo por tanto correcto el reparo o adeudo tributario por este concepto.

3. Respecto al tercer punto de controversia relacionado a: *“Si los ingresos por gastos Overhead no deben ser gravados por el IVA e IT”*, se debe precisar:
- a) La Administración Tributaria consideró un ingreso no facturado, mientras que el actor alegó que se trata de un ingreso producto del reembolso de gastos que hacen los socios al operador del bloque petrolero, en este caso a la sucursal, por lo tanto no serían ingresos gravados por IVA e IT, porque el overhead no es una prestación de servicios.
 - b) Traducido al castellano el término “overhead”, que significa “gasto operativo”, conocido también como costo indirecto, que en criterio expresado en el Diccionario Bursátil Inglés de López de Puga Ana y Oriollo Mariana, no está directamente relacionado con la fabricación de un producto o prestación de un servicio, pero que se relaciona indirectamente con una serie de productos y servicios, por ejemplo, el costo que representa el sector administrativo de una empresa debe dividirse entre todos los productos o servicios, a diferencia del gasto operativo que originan las operaciones habituales de la compañía, entre estos gastos se incluyen los gastos administrativos y de ventas, que excluyen los intereses, los impuestos y el costo de las mercaderías vendidas.
 - c) En este entendido, si bien de obrados se colige que entre Maxus Bolivia Inc y los Bloques Mamoré, Caipipendi, Monteagudo, Montero y Charagua, existe acuerdo relativo al reembolso de gastos por overhead, empero los descargos presentados a la administración tributaria dan cuenta que según lo establecido en el contrato, el operador deberá cargar a la cuenta conjunta los costos de servicios indirectos y costos de oficina relacionados al operador y sus afiliados, entre otros gastos, el overhead, que tanto el operador como los bloques deberán asumir el costo en la parte que les corresponda; sin embargo, la descripción de cuenta observada 7590310000 “Overhead, Gasto y Recupero”, señala que ésta cuenta recogerá los importes de la facturación a socios por overhead según acuerdos, por lo que correspondía a Maxus Bolivia Inc. facturar por dichos costos, caso contrario existiría apropiación de crédito fiscal, más aún cuando los bloques mantienen independencia en sus ventas respecto del operador, entonces se concluye que, los argumentos de la demanda sobre este punto no tienen sustento legal para modificar la resolución impugnada.
4. Sobre el cuarto punto referido a: *“Si el reparo por diferencias volumétricas de Gas Natural es correcto”*, se debe manifestar:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

- a) Al respecto, el actor en su demanda señaló que las diferencias surgieron por error de cálculo, al no considerarse el ítem a la compensación energética de gas convertido a líquido (GLP y gasolina) que realizó Maxus Bolivia Inc. a BHP, dentro las facilidades (planta de separación) de la producción Bloque Mamoré; que la compensación energética conocido como RTP, es la diferencia de la energía producida por el campo que ingresa a la planta de proceso de gas y el gas residual que sale de la planta, que este volumen energético no interviene en las mediciones de la transportadora, al ser un proceso interno entre Maxus y YPFB, pero que se incluyó esta operación al contrato BHP con Maxus registrada como compras de "Gas Natural RTP" en el cuadro volumétrico, cuando la conciliación de volúmenes efectivamente entregados al sistema de transporte y lo comercializado, durante el período comprendido entre abril 2000 y marzo 2001, está sustentada con los reportes de Transredes, cartas facturas del agregador y facturas al mercado interno, información que no habría considerado la administración tributaria.
- b) En la especie, el demandado al responder la demanda no sólo ratificó la resolución impugnada, sino reiteró la existencia de diferencias en el balance volumétrico de GLP, lo que motivó el análisis respectivo del proceso sobre de estos hechos y, que permitió concluir lo siguiente: Dentro el proceso de fiscalización, el SIN verificó el Balance de Gas (MPC), estableciendo una diferencia en el volumen de Gas Natural, en base a las compras efectuadas por Maxus Bolivia Inc. durante los períodos abril 2000 a marzo 2001, entre ellas las entregas de Gas Natural a la transportadora Transredes con destino al mercado interno, estableciendo diferencias considerables, tal es así que Maxus declaró los volúmenes facturados de Bs.264.976,95, mientras que el SIN determinó una diferencia de Bs.2.285.376 MPC, que inciden en el total del balance de Gas Natural.

5. Respecto al quinto objeto de controversia referido a: "*Si corresponde el reparo por presunción de ventas por diferencias del balance volumétrico GLP*" se debe manifestar:

- a) La autoridad demandada ratificó el fundamento de la resolución impugnada, en consideración de la compensación de diferencias positivas con negativas, conforme a los arts. 10 y 77 de la Ley 843, art. 10 del DS 21530 (Reglamento al IVA de 1987) y art. 7 del DS 21532 (Reglamento del IT de 1987) cada mes calendario corresponde el período fiscal para la liquidación del IVA e IT, por lo que no corresponde efectuar ninguna compensación.
- b) En este entendido, se concluye que lo resuelto en recurso jerárquico sobre este aspecto se ajusta a derecho, porque las diferencias determinadas a favor del fisco (negativas) fueron objeto de liquidación por parte de la Administración

Tributaria, al considerar volúmenes no facturados, máxime si el balance volumétrico del GLP, arroja diferencias negativas, estas fueron consideradas por el SIN, como volúmenes facturados en exceso, porque Maxus incumplió el inc. a) art. 4 de la Ley 843, respecto a perfeccionar el hecho imponible, que de ninguna forma existe compensación de volúmenes, cuando la fiscalización determinó diferencias positivas y negativas. Por último, este Supremo Tribunal comparte con el criterio expresado por el demandado, en sentido que no puede aplicarse retroactivamente normas que estuvieron vigentes durante el período fiscalizado (marzo 2000 a abril 2001), porque obrar de contrario ciertamente significaría infracción al art. 33 de la CPE y a la seguridad jurídica dispuesta en el art. 7 inc. a) de la misma CPE.

6. Respecto al último objeto de controversia referido a: "Si es correcto el reparo por ventas diferidas", se debe manifestar lo siguiente:

- a) El actor denunció que erróneamente se ratificó el cargo por accesorios como mantenimiento de valor e intereses, al sostener que Maxus Bolivia Inc habría facturado con posterioridad a la entrega de hidrocarburos (contratos de tracto sucesivo), por el carácter mixto entre la entrega del bien y la prestación de servicios, que correspondía aplicar el art. 39 de la Ley 1340, situación prevista en el art. 18 de la Ley 2492. Al respecto expresó que las ventas de un mes calendario, de carácter continuo, no es posible facturar con fecha del último día del mes, porque no ocurre una sola entrega sino entregas permanentes a través del sistema de transporte por ducto, recién al final de cada mes (último día calendario), la empresa tiene un volumen estimado de venta el cual es certificado por el transportador días después del fin de mes, en consecuencia el hecho imponible estaba sujeto a condición de certificación del transportador, lo que implica que el hecho generador se perfeccionó al cumplimiento de esa condición.
- b) Al respecto, el demandado también ratificó el cargo por accesorios (mantenimiento de valor e intereses), por haber facturado Maxus Bolivia Inc. con demora de uno a tres meses posteriores a la entrega de hidrocarburos. Ante esta circunstancia, el art. 39 de la Ley 1340 (CTB) previene que en los actos jurídicos el hecho generador se perfeccionará en el momento en que acaece la condición suspensiva, que esta condición se encuentra subordinada al art. 40 de la citada ley y art. 18 de la Ley 2492; por consiguiente, se concluye que un contrato de tracto sucesivo no puede modificar el cumplimiento de lo previsto por ley, por prohibición expresa del art. 19 de la Ley 1340 y art. 14 de la Ley 2492. A mayor abundamiento, el art. 4 inc. a) de la Ley 843 concordante con el art. 2 inc. b) del DS 21532 (Reglamento al IT) establece que el hecho generador, se perfecciona en el caso de ventas, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 36/2007. Contencioso Administrativo.- Maxus Bolivia Inc., Sucursal Bolivia contra la Superintendencia Tributaria General.

suponga la transferencia de dominio, con respaldado de la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente.

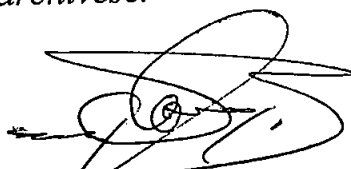
- c) En el caso de análisis, el SIN observó que las facturas de venta de gas, de la segunda quincena de un determinado mes, al ser emitidas por Maxus Bolivia Inc. en períodos fiscales posteriores a los que corresponde, siendo que la entrega del gas se produjo durante la segunda quincena de un mes, cuando el hecho generador del IVA se perfeccionó ese mes, y debió estar respaldado con la emisión de la factura correspondiente en el mes que se realizó la venta; es decir, la emisión de factura debió ser efectuada en el mismo período fiscal en que se produjo la venta del producto y la entrega al servicio de transporte, como disponen los arts. 10 y 77 de la Ley 843, en relación a los arts. 7 a 9, 74 y 75 de la misma Ley 843, se liquidarán y empozarán por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal. Entonces está claro que no sucedió en el caso presente, al haber diferido el pago oportuno de los impuestos IVA e IT a los meses siguientes de la venta y entrega del producto.
- d) En definitiva, no es posible que Maxus Bolivia Inc pretenda aplicar la condición contractual, en forma preferente a lo establecido por la Ley 843, porque el art. 19 de la Ley 1340 concordante con el art. 14 de la Ley 2492, no significa que la medición realizada (certificación de la empresa transportadora) y la venta del hidrocarburo, se hubiera realizado el mes siguiente como pretende el demandante.

7. En conclusión, la Superintendencia Tributaria General al emitir la resolución del recurso jerárquico, ha obrado en estricta aplicación de las normas legales citadas; consiguientemente, se colige que no existe error en la resolución demandada, tampoco se incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; más aún si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos de la resolución impugnada, conforme se tiene anotado precedentemente.

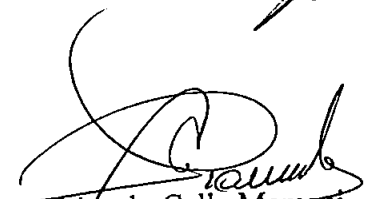
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** demanda y en su mérito mantiene subsistente la resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/0312/2006 de 18 de octubre de 2006, dictada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud del art. 141 del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009.

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

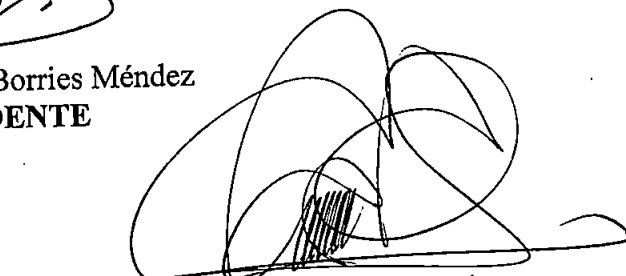
Regístrese, notifíquese y archívese.



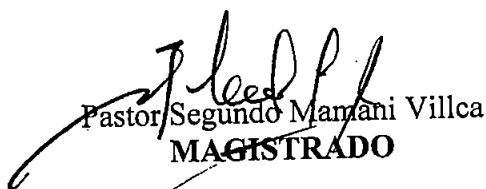
Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE



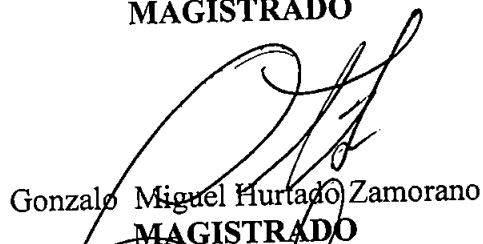
Rómulo Calle Mamani
DECANO



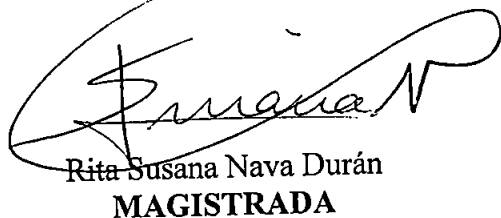
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO



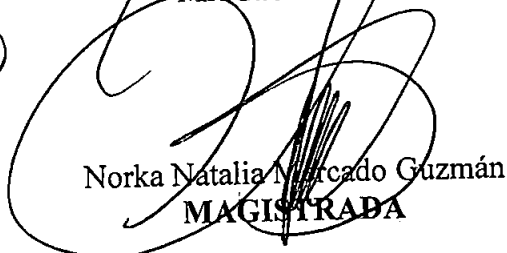
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO



Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA



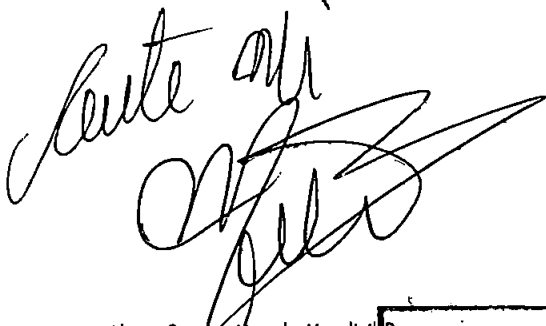
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA



Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA

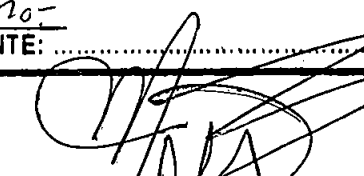


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA	
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA	
SALA PLENA	
GESTIÓN: 2015-.....	
SENTENCIA N° 401.....	FECHA 7 de octubre...
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015.....	
Conforme	
VOTO DISIDENTE:	



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