Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

6-7-15

16:52

52

SALA PLENA

SENTENCIA: 265/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014.
EXPEDIENTE N°: 29/2008.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

PRIMER MAGISTRADO RELATOR: **Antonio Guido Campero Segovia.**
SEGUNDA MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General (actual Autoridad General de Impugnación Tributaria) en la que demanda la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0570/2007 pronunciada el 10 de octubre de 2007.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 54, la contestación negativa de fs. 73 a 75; la réplica de fs. 85 a 86, dúplica de fs. 92 a 94; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que Ángel Luis Barrera Zamorano, en su condición de Gerente Distrital de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil (C.Pdto.C.), interpone demanda contencioso administrativo, en base a los siguientes argumentos:

Señala que como emergencia de la verificación realizada al contribuyente por los periodos agosto a diciembre de 2001 y enero a mayo de 2002, la administración tributaria emitió la Resolución Administrativa 15-6-018-06 en la que determinó la suma de Bs. 443.222.- como importe indebidamente devuelto, acto administrativo que fue recurrido en alzada por el contribuyente, habiéndose emitido la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0293/2007 que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa, en consecuencia dejó sin efecto el importe reparado de Bs. 139.547.-por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto de los periodos agosto a diciembre de 2001 y enero, febrero, marzo y mayo de 2002; manteniendo firme el importe reparado de Bs. 122.134.-, por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto de los periodos agosto a diciembre de 2001 y enero, febrero, marzo y mayo de 2002, más su actualización e intereses, lo que motivó la presentación de un recurso jerárquico que fue de conocimiento de la Superintendencia Tributaria General, que a través de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0570/2007, determinó la revocatoria parcial de la resolución de alzada en la parte referida a la depuración del crédito fiscal originado en descuentos por planillas de sueldos y salarios en los periodos agosto y septiembre de 2001 y marzo de 2002 y por facturas para el canastón navideño; en consecuencia, la deuda tributaria fue modificada a la suma de Bs. 428.356, equivalente a 359.830

Fundamenta su demanda manifestando que la Superintendencia Tributaria General infringió el art. 2 de la Ley N° 963 y el art. 3 del Decreto Supremo 25465, al haber disminuido el reparo inicialmente determinado de Bs. 4.436 a Bs. 2.707, sin la existencia de respaldo correspondiente a los periodos agosto y septiembre de 2001 y marzo de 2002; y en razón a que del Informe GDGLP-DF-I 049/2006 emitido por el Departamento de Fiscalización se estableció que como resultado de la verificación de las planillas de sueldos y salarios se evidenció que el contribuyente efectuó descuentos al personal por servicios de comedor, servicio facturado por el proveedor Alfredo Canales, descuento mensual que asciende a un valor nominal de Bs. 10 por empleado, estableciéndose un importe reparado por este concepto de Bs. 5.068, toda vez que dicho costo fue asumido por el personal y no forma parte del costo de las exportaciones por las cuales se solicitó devolución impositiva, no obstante aquello la Superintendencia Tributaria General, confirmó únicamente una parte del reparo, pese a estar demostrado el origen del mismo.

En cuanto a las compras que no tienen vinculación con la actividad exportadora, indica que la Superintendencia Tributaria General consideró válidas las facturas de productos de consumo como son pollos, fideos, arroz, azúcar, aceite galletas y otros productos que fueron adquiridos en diciembre de 2001 con destino al canastón navideño, al considerar que son gastos para retribuir e incentivar a los empleados de la empresa; por lo que procede a disminuir el reparo de Bs. 6.921, gastos que no tienen vinculación con la actividad exportadora.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución impugnada, únicamente en la parte que causa perjuicios a la Administración Tributaria.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda por providencia de fs. 57, de 11 de febrero de 2008, y corrido el traslado correspondiente, el Superintendente Tributario General, Rafael Rubén Vergara Sandoval, mediante memorial de fs. 73 a 75, responde negativamente a la demanda, señalando lo siguiente:

Que la Administración Tributaria no consideró que UNITED S.A. descontó mensualmente Bs. 10 a su personal por servicios de comedor prestados por un tercero, que facturó dicho servicio, el cual, por haber sido asumido por el personal, ya no forma parte del costo de las exportaciones por las que solicitó la devolución impositiva correctamente.

Indica que los gastos efectuados por servicio de comedor al personal de la empresa por su naturaleza y vinculación constituyen una retribución al factor trabajo, conforme establece el artículo 11 del DS 24051, (Reglamento al IUE), ya sea que los mismos estén establecidos por convenios sociales o los establezcan las leyes laborales.

Agrega que con el objeto de otorgar el servicio de comedor para el personal operativo que tiene directa incidencia en los costos de producción con la

mano de obra directa, así como para el personal de apoyo a las operaciones de la empresa que constituyen gastos administrativos, la empresa genera créditos fiscales siempre que se encuentren vinculados con el servicio e incorporados al costo de los bienes exportados.

Expresa que de la revisión de los Libros de Compras IVA correspondientes a los meses de agosto y septiembre de 2001, se evidenció que la empresa no computó como crédito fiscal las facturas por servicio de comedor, sin embargo, la Administración Tributaria, en forma automática aplicó los Bs. 10 por cada empleado a todos los periodos fiscalizados, y por tanto, no corresponde el cálculo efectuado por los periodos agosto y septiembre de 2001.

Explica que respecto del periodo fiscal marzo de 2002, que según el papel de trabajo fue observado por Bs. 3.579,33 del cual Bs. 465, corresponden a crédito fiscal, no existe respaldo documentado, máxime si en la planilla de sueldos y salarios no se evidencia dicho descuento al personal (fs. 34 a 40 de antecedentes administrativos); por tanto, por carencia de respaldo de la observación, no corresponde a la depuración efectuada por la Administración Tributaria.

Por otra parte, con relación a las facturas de compras por Bs. 53.236 que corresponde a artículos de consumo: pollos, fideos, arroz, azúcar, aceite, galletas y otros para el canastón navideño, adquiridos el mes de diciembre de 2001, son gastos destinados a retribuir e incentivar a los empleados de la empresa, entre los que se encuentra el personal de operaciones que tiene a su cargo la producción de los bienes exportables, constituyen gastos realizados por la empresa.

En base a estos fundamentos solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0570/2007 de 10 de octubre de 2007.

CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada se evidencia lo siguiente:

La administración tributaria procedió a la verificación posterior de las solicitudes de devolución impositiva presentadas por el contribuyente United Furniture Industries Bolivia S.A. por los periodos fiscales de agosto a diciembre de 2001 y de enero, febrero, marzo y mayo de 2002, la cual concluyó con la **Resolución Administrativa N° 15-6-018-06 de 20 de diciembre de 2006,** que determinó como importe indebidamente devuelto la suma de Bs. 261.681, monto que a esa fecha, alcanzó la suma total de Bs. 443.222 incluidos el mantenimiento de valor e intereses. El detalle de reparos es el siguiente:

1) Facturas por gastos que no tienen vinculación con la actividad exportadora, como ser hospedaje, cenas, hoteles, canastones, tarjetas navideñas, regalos, víveres, refrescos, servicios médicos y otros, por la suma de Bs. 12.981.
2) Gastos que no cuentan con originales de notas fiscales y póliza de

importación, por Bs. 16.471.
3) Notas fiscales con errores y/o registradas por importes mayores por la suma de Bs. 12.528.
4) Notas fiscales y pólizas de importación que no corresponden a los periodos sujetos a devolución impositiva, por Bs. 135.106.

Planteado recurso de alzada por el contribuyente, la Superintendencia Regional de La Paz, con **Resolución STR/LPZ/RA 0293/2007 de 8 de junio de 2007,** revocó en parte la determinación de la administración tributaria, modificando la deuda tributaria a Bs. 122.547, producto de haberse dejado sin efecto el cargo emergente de la verificación de las planillas de sueldos y salarios en el rubro denominado *"Facturas por gastos que no tienen vinculación con la actividad exportadora"*, al haberse considerado los reparos establecidos en base a las deducciones mensuales que realiza la empresa según planillas de los periodos 10, 11, 12 de la gestión 2001 (periodos 08 y 09/2001 han sido proyectados en base al periodo 04 de 2002) y 01, 02, 03 y 05 de 2002 bajo el argumento de que estas corresponden al costo del servicio de comedor asumido por el personal, carecen de fundamento, puesto que no existe una clara identificación del origen de los reparos, observándose más bien que de acuerdo al libro de compras de agosto y septiembre, no existen gastos por servicio de comedor, por lo cual no se entiende el origen del reparo .

Ante esa resolución, tanto la Administración Tributaria como el contribuyente plantearon recurso jerárquico, los cuales fueron resueltos por la Superintendencia Tributaria General, que mediante **Resolución de Recurso Jerárquico STG- RJ/0570/2007** de 10 de octubre de 2007, en la que determinó revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a la depuración del crédito fiscal originado en descuentos por planillas de sueldos y salarios, disminuyendo el crédito fiscal en los periodos de agosto y septiembre de 2001 y marzo de 2002, así como por facturas para el canastón navideño, modificándose la deuda tributaria de Bs. 443.222 a Bs. 428.356.

El fundamento para tal determinación, respecto a los gastos de comedor radica en que en los periodos de agosto y septiembre de 2001 y marzo de 2002 no se efectuó dicho descuento y durante el periodo fiscal marzo 2002, no se encontró respaldo documentado que acredite tal descuento al personal.

En cuanto al canastón navideño, consideró que es parte de las retribuciones de los trabajadores de la empresa y que en consecuencia, forma parte del costo de producción.

Que siendo el objeto de la controversia la determinación de dejar sin efecto los reparos por crédito fiscal por gastos de comedor y canastón navideño, se concluye lo siguiente:

a) **En cuanto al crédito fiscal por servicios de comedor,** la Administración Tributaria en la verificación efectuada, señaló que el contribuyente obtuvo crédito fiscal emergente de las facturas de pago por los servicios de comedor prestados por un tercero con destino al

personal de la empresa; sin embargo, en la revisión de planillas de sueldos y salarios, se evidenció que fueron descontados al personal de operaciones, recuperándose parte de dicho costo y que por este motivo estableció un reparo de Bs. 5.068 por los periodos fiscales de agosto a diciembre de 2001 y de enero a mayo de 2002.

La Superintendencia Tributaria General, señaló en la resolución impugnada que en la revisión de los Libros de Compras IVA por los meses de agosto y septiembre de 2001, la empresa no computó como crédito fiscal, las facturas por servicio de comedor; sin embargo la Administración Tributaria en forma automática presumió el descuento en cada uno de los periodos fiscalizados, aspecto que es evidente conforme se evidencia de la documental de fs. 34 a 40 del Anexo 2º de antecedentes administrativos, consistente en las planillas de sueldos y salarios de los meses de octubre a diciembre de 2001 y de enero, febrero, abril y mayo de 2002; en consecuencia no existe documentación de los meses de agosto y septiembre de 2001 y tampoco del mes de marzo de 2002.

Asimismo, se tiene que es evidente que durante los meses de agosto y septiembre de 2001, el contribuyente no computó como crédito fiscal las facturas del proveedor por servicio de comedor, así se evidencia de la documental que cursa de fs. 95 a 113, consistente en el Libro de Compras IVA por esos periodos fiscales.

En cuanto al mes de marzo de 2002, si bien es evidente que a fs. 166 del mismo anexo, existe el pago al proveedor y el crédito fiscal consiguiente no existe la planilla de sueldos y salarios que evidencie el descuento mencionado.

De lo expuesto se concluye que lo afirmado por la Superintendencia Tributaria es evidente, resultando correcta su determinación de bajar el cargo de Bs. 5.068 a Bs. 2.707.

b) **Respecto a la decisión de dejar sin efecto el reparo por concepto de compra de productos para un canastón en el mes de diciembre de 2001,** corresponde efectuar las siguientes puntualizaciones:

De acuerdo a lo previsto por el art. 125 del Código Tributario (Ley N°2492), la devolución impositiva es el acto en virtud del cual el Estado restituye en forma parcial o total los impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables.

Por otra parte, conforme lo establecido en el art. 8 de la Ley N° 843 y el art. 8 del DS 21530 de 27 de febrero de 1987, sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas.

Que el Gobierno Nacional con la finalidad de fomentar las exportaciones promulgó la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, el cual postula que las distintas formas de tributación que se puedan establecer, no deben afectar las

decisiones de los contribuyentes, en razón a que en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la decisión de inversión previa, estimación de costos y utilidades, demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad en el obrar gubernamental porque toda la actividad de las empresas, está de por sí supeditada a los imponderables del mercado. A este principio se añade el *"del país de destino"*, que tiene como finalidad garantizar la libre circulación de bienes, servicios y demás factores productivos de manera que las mercancías de exportación no son gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador.

En ese orden, el art. 1 de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 la Ley 1489, establece: *"En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora".*

Ahora bien, se considera que los costos de producción incluyen diversos tipos de elementos como mano de obra, gastos generales, gastos de administración y otros, debiendo precisarse que los costos por mano de obra incluyen todos los pagos en que incurre la empresa por la totalidad de sus empleados, en los que se encuentran no sólo los pagos mensuales netos al trabajador sino aquellos que conforman la carga prestacional que ordena la ley; los cuales definitivamente tienen incidencia real en los costos de producción de la empresa contribuyente; sin embargo, es necesario considerar entonces, si la entrega de canastones navideños es parte de la señalada carga para considerar si tiene o no incidencia en el costo de producción.

Al respecto, se tiene que la Ley General del Trabajo, no contiene previsión legal alguna que obligue a los empleadores a otorgar un canastón navideño a diferencia del pago del aguinaldo que sí se encuentra previsto y que anualmente se reglamenta en norma expresa, estableciendo penalidades en caso de incumplimiento, de donde resulta que la entrega de productos de consumo bajo la denominación de canastón navideño, no es parte de la carga prestacional de los productores, constituyéndose en una liberalidad del empleador, en un agasajo a su equipo de trabajo, por tanto, se encuentra fuera de los gastos de producción, y no habiéndolo entendido así la Superintendencia Tributaria General, que emitió un criterio erróneo sobre este punto, correspondiendo en consecuencia, mantener el reparo por Bs. 6.921.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda y en su mérito, revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0570/2007 de 10 de octubre de 2007, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria, únicamente en el punto correspondiente a mantener subsistente el reparo por Bs. 6.921, correspondiente al crédito fiscal indebidamente obtenido

por la compra de artículos de consumo con destino al canastón navideño.

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

No suscriben los magistrados Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia, Pastor Segundo Mamani Villca, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por emitir votos disidentes.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura 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: 2014
SENTENCIA Nº 265 FECHA 7 de octubre
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2014
Dr. Rómulo Calle M.
Dr. Antonio Campero S.
VOTO DISIDENTE: Gonzalo Hurtado Z.

Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA