



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 050/16-16/03/16

I. D. N° 1183-21/03/16

16-03-16

18:03

**SALA PLENA**

124

**SENTENCIA:** 322/2015.  
**FECHA:** sucre, 7 de julio de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 46/2010.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Pastor Segundo Mamani Villca.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fojas 57 a 58, contestación de fojas 68 a 70, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0418/2009, de 20 de noviembre (fs. 41 a 54); Proveído de admisión de fojas 62, memoriales de réplica y duplica de fojas 89 y de fojas 93 a 94 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerente Sectorial de Hidrocarburos a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersonó por memorial de fojas 57 a 58, acreditando su personería a través de la Resolución Administrativa N° 03-0586-09 de 24 de diciembre, manifestando que el 24 de diciembre de 2009 fue notificada con la Resolución pronunciada en recurso jerárquico, AGIT-RJ/0418/2009 de 20 de noviembre, que revocó parcialmente la resolución emitida en recurso de alzada, ARIT-SCZ/RA 0128/2009 de 11 de septiembre, recurso interpuesto por la Empresa Petrolera CHACO S.A. contra la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN.

1.- Señala como fundamentos técnicos y jurídicos de la demanda, que si bien la lista del personal beneficiado encuadra a las personas que trabajan en la empresa, debe tenerse presente que la Administración Tributaria observó facturas por concepto de Maestrías y Diplomados para los dependientes, al considerarlos como un beneficio adicional al trabajador, porque los estudios superiores son considerados estudios de formación profesional y no de capacitación corporativa en beneficio de la empresa como lo asumió la AGIT, contrariamente a la línea doctrinal adoptada a través de Resoluciones de Recurso Jerárquico, referida a que el contribuyente para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara debe cumplir con tres requisitos, que son:

- 1.- Estar respaldado,
- 2.- Que se encuentre vinculado a la actividad gravada, y
- 3.- Que la transacción se haya realizada efectivamente.

Expresa que el contribuyente no cumplió con la segunda condición, porque la actividad gravada es la petrolera y no la capacitación académica o el pago de nuevas carreras con el objeto de beneficiar extraordinariamente a unos cuantos dependientes, correspondiendo dejar sin efecto lo dispuesto por la AGIT en la Resolución AGIT-RJ/0418/2009.

2.- Sobre las facturas observadas de los seguros adicionales o sobresueldos de personal dependiente, señaló que debe ser sujeto de la retención del RC-IVA, como lo establece el inc. d) del art. 19 de la Ley N° 843. Conforme a la disposición legal referida, sin duda el seguro de accidentes personales corresponde a ingresos adicionales otorgados a favor del trabajador, generando que el contribuyente no esté obligado a cubrir, configurando la apropiación indebida del crédito fiscal, contrariamente a lo dispuesto por el art. 8 inc. a) segundo párrafo y art. 8 del DS N° 21530, que prevén que solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal, 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.

Concluye señalando que por lo precedentes referidos, corresponde dejar sin efecto lo dispuesto por la AGIT en la resolución impugnada, por consiguiente solicitó se declare probada la demanda, disponiendo la revocatoria parcial de la Resolución AGIT-RJ 0418/2009 de 20 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por proveído de fojas 62, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Ausberto Ticona Cruz en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por memorial de fojas 68 a 70, contesta negativamente en los siguientes términos:

1.- Señala que por determinación del art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, "*sólo darán lugar al cómputo de crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o de 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*". Dicha disposición tiene correspondencia con el art. 8 del DS N° 21530.

Expresa que para determinar la vinculación de las transacciones con la actividad gravada, conforme establece el inc. a) del art. 843 de la Ley N° 843, que en el caso del contribuyente consiste en la extracción de petróleo crudo y gas natural, así como la exploración de hidrocarburos. Si bien es cierto -afirma- que la capacitación del personal en Dirección y Gestión Empresarial o en Asistencia de Gerencia, no son gastos que vinculen directamente con la actividad gravada, no es menos evidente que los mismos constituyen gastos indirectos para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles, relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa, constituyéndose la capacitación de los recursos humanos necesaria para el desarrollo de las actividades de la empresa y el mejoramiento en cuanto a su fuerza laboral, cuyo beneficio



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 46/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

en el desarrollo de las actividades de la empresa, forman parte del costo operativo, su incidencia se plasma en la eficiencia y productividad de la empresa con su mejor desempeño de sus dependientes.

Además expresa que el análisis de la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en sintonía con lo establecido por los arts. 7 y 15 del DS N° 24051, dado que las compras consideradas como gastos y que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación con los gastos deducibles para la determinación de la Utilidad Neta Imponible. En el caso presente sostiene, los gastos de capacitación no corresponden a un beneficio adicional para los dependientes como afirma la Administración Tributaria, no siendo posible la retención del RC-IVA al beneficiario del curso, por ser un gasto necesario para la obtención de la utilidad y la conservación de la fuente que genera.

2.- Con relación al seguro de accidentes personales, observado por la Administración Tributaria, expresa que conforme al art. 8 inc. a) de la Ley N° 843 y art. 8 del DS N° 21530, desarrollado en el acápite anterior, la factura sobre Accidentes Personales, que cubre muerte accidental, invalidez permanente total y/o parcial y gastos médicos, está relacionada con la naturaleza de las actividades de la empresa, por existir operaciones riesgosas para el personal, siendo necesario contar con este tipo de seguro, no siendo correcto considerar la habilitación como un ingreso adicional del personal dependiente, porque no constituye una retribución ordinaria ni extraordinaria como refiere el art. 19 inc. d) de la Ley N° 843, sino una obligación del empleador, precautelar la seguridad de sus dependientes, encontrándose por tal motivo vinculada con la actividad gravada de la empresa.

De la misma forma que en el fundamento anterior desarrollado en el primer acápite, señala que la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en concordancia con los arts. 7 y 15 del DS N° 24051. En el caso presente los gastos emergentes del seguro por accidentes personales, tiene relación con los gastos deducibles para la determinación de la utilidad de la empresa.

Concluye señalando que la demanda incoada por la Administración Tributaria, carece de sustento técnico jurídico-técnico, por ello no existiendo agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado con la resolución impugnada solicita a éste tribunal, declarar improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0418/2009 de 20 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO III:** Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las

instancias recursivas de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Que el motivo de la *litis* en el presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido al pronunciar la Resolución Jerárquica, estableciendo que el objeto de controversia radica en establecer si los gastos de: **Capacitación por concepto de Maestrías y Diplomados para los dependientes; y Seguros de Accidentes Personales están vinculados a la actividad gravada de la empresa, conforme a las previsiones del art. 8 inc. a) de la Ley N° 843 y art. 8 del Decreto Reglamentario a la citada Ley.**

**CONSIDERANDO IV.** Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, y desarrollo de la controversia, en base a los antecedentes del caso se tiene que:

- La Administración Tributaria procedió a la Fiscalización bajo la modalidad de Orden de Verificación Externa de las obligaciones tributarias de la Empresa Chaco S.A., sobre Base Cierta correspondiente al IVA de los periodos fiscales agosto y septiembre de 2004.
- El 9 de junio de 2009, emitió la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 050/2009, la misma que fue recurrida de alzada, que fue resuelto por Resolución ARIT-SCZ/RA 0128/2009 de 11 de septiembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, que revocó parcialmente el acto recurrido, dejando sin efecto el importe de Bs. 4.411 quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 11.015.
- Ante la notificación con la citada resolución, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 0418/2009 de 10 de noviembre, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0128/2009 de 11 de septiembre, modificándose el importe establecido en la Resolución Determinativa N° 50/2009, de Bs. 80.380 equivalente a 52.718 UFV, a Bs. 65.859, equivalente a 43.194 UFV.

Para establecer la vinculación de las transacciones con la actividad gravada, conforme a lo dispuesto por los arts. 8 inc. a) de la Ley N° 843 y 8 del DS N° 24051, corresponde señalar que la Empresa CHACO S.A., tiene como actividad principal, la extracción de petróleo crudo y gas natural, como actividad secundaria la exploración de hidrocarburos. Si bien es cierto que la capacitación de su personal en Dirección y Gestión Empresarial o en Asistencia de Gerencia no son gastos que se vinculen directamente con la actividad gravada, no es menos evidente que los mismos constituyen gastos indirectos para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles, relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa.

En ese marco, la capacitación está considerada como un proceso educativo a corto plazo el cual utiliza un procedimiento planeado, sistemático y organizado a través del cual el personal administrativo de una empresa u organización, por ejemplo, adquirirá los conocimientos y las habilidades técnicas necesarias para acrecentar su eficacia en el logro de las metas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 46/2010. Contencioso Administrativo.- Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que se haya propuesto la organización en la cual se desempeña, consecuentemente, los gastos de capacitación son necesarios para el mantenimiento de la fuerza laboral, cuyo beneficio o incidencia en el desarrollo de las actividades de la empresa forman parte del costo operativo, y su incidencia se plasma en la eficacia y productividad de la empresa con un mejor desempeño de sus dependientes. Por ello estos gastos no corresponden a un beneficio adicional para dependientes que amerite la retención del RC-IVA a los beneficiarios del curso, por corresponder a un gasto necesario para la obtención de la utilidad y la conservación de la fuente que le genera, cumpliéndose lo establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, que establece lo siguiente: para determinar el crédito fiscal se restará: *“El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importantes definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se les hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Solo darán lugar al cómputo fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones 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”*.

La Autoridad Jerárquica estableció que la actividad principal de la Empresa CHACO S.A. es la extracción de petróleo crudo y gas natural, y como actividad secundaria la exploración de hidrocarburos, empero la capacitación de su personal en Dirección y Gestión Empresarial o en Asistencia de Gerencia, si bien aparentemente no se encuentran vinculadas con la actividad gravada, sin embargo es evidente que constituyen gastos directos para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles, relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa.

Con relación a la contratación de un Seguro Adicional al establecido en el Código de Seguridad Social, en las empresas cuyas actividades son de alto riesgo, corresponde precautelar y asegurar las contingencias del personal, inexcusablemente. Entonces, la Póliza 2000591, detallada en las facturas observadas, corresponde a Accidentes Personales, que cubre Muerte Accidental, Invalidez permanente total y/o parcial y Gastos Médicos, que de acuerdo a la naturaleza de las actividades del contribuyente (extracción de petróleo crudo y gas natural, y exploración de hidrocarburos) resulta necesario, consiguientemente no puede ser considerado como un ingreso adicional, opcional o suntuario, como pretende la Administración Tributaria, al no constituirse en retribución ordinaria ni extraordinaria como lo establece el art. 19 inc. d) de la Ley N° 843, sino más bien una obligación del empleador en el marco de la seguridad a favor de sus dependientes, no quedando duda que existe la vinculación a la actividad gravada de la empresa, conforme se tiene establecido en el art. 8 inc. a) de la Ley N° 843, correspondiendo el cómputo del crédito fiscal a favor del contribuyente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0418/2009 de 20 de

noviembre, fue emitida en cumplimiento de las normativas legales citadas, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**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** la demanda contencioso administrativa de fojas 57 a 58, incoada por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, y por consiguiente firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0418/2009 de 20 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

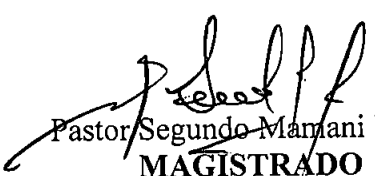
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**PRESIDENTE**

  
Romulo Calle Mamani  
**DECANO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**MAGISTRADO**

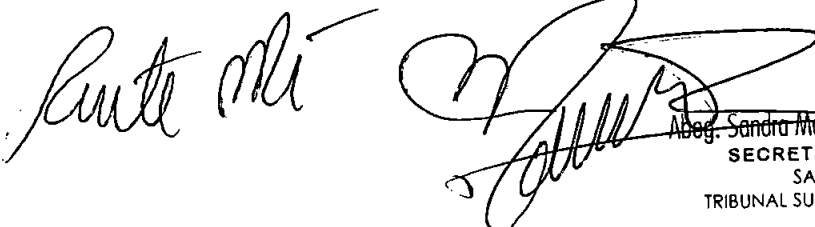
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Suntura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015 -

SENTENCIA N° 322 FECHA 7 de julio

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015

Conforme.

VOTO DISIDENTE:

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

