



26
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

13-10-17

11:19

SENTENCIA: 418/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 310/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41 impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013, de 30 de diciembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 63 a 69; réplica de fs. 73 a 75; dúplica de fs. 78 a 79; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 36 a 41), con los siguientes fundamentos:

1. La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que: "xii. Asimismo, se debe tomar en cuenta que los gastos de publicidad, si bien no son fáciles de identificar, cuantificar y asociar al producto final, en este caso, la extracción y producción de petróleo; sin embargo, dicha condición no los excluye de que los mismos puedan vincularse de manera indirecta con la actividad gravada, por lo que en este caso, los servicios de publicidad efectuada por Petrobras Bolivia S.A. cumplen con lo dispuesto en los arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del Decreto Supremo N° 21530. xiii. Por otra parte, en cuanto al contrato N° 00080476, referido en la factura N° 44662 y que la Administración Tributaria extraña, cabe indicar que de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el mismo no fue requerido por el SIN en la etapa administrativa ni presentado en la etapa de descargos de la Vista de Cargo por el contribuyente...". La Autoridad General de Impugnación Tributaria en su fundamentación no hace referencia a la calidad de la prueba que ha sido presentada ante la Administración Tributaria, prueba que se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP,

situación que ha sido observada en la etapa administrativa y depurada correctamente, descargos que fueron validados en contraposición de lo señalado en el art. 217 inc. a) de la Ley N° 3092, norma que señala que se admitirá como prueba documental, cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia que éste legalizada por autoridad competente, no obstante de lo señalado la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la valida y la toma como un gasto vinculado a la empresa sin tener en cuenta la actividad del contribuyente.

2. De la revisión de la factura N° 44662, en el cuadro nombre o razón social, la misma refiere a contrato: 00080476, es decir que existe un contrato con dicha numeración, el cual en ningún momento ha sido presentado por el contribuyente en sede administrativa tributaria, necesitándose otra prueba adicional.
3. Como la Autoridad General de Impugnación Tributaria considera que el gasto de publicidad se encontraría vinculado de manera indirecta y siendo este un costo indirecto es preciso que la empresa recurrente presente la estructura de costos de la empresa en el presente caso, en la cual se detalle este gasto y así poder establecer la validez o no del mismo, se debe hacer notar que conforme al art. 76 del Código Tributario en los procedimientos tributario administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos del mismos y Petrobras no lo hizo y al contrario la Autoridad General de Impugnación Tributaria sin tomar en cuenta lo establecido en los arts. 8 de la Ley N° 843 y 8 del D.S. 21530 reconoce el derecho al cómputo del crédito fiscal.
4. Transcribiendo parte la Resolución Jerárquica impugnada, el demandante señala que la capacitación de personal no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por Petrobras, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular. Sobre el particular se debe añadir que la cláusula 3 definiciones e interpretación, en su punto 1.1 Partes indica que las partes del contrato son YPFB y Total E&P Bolívia Sucursal Bolivia (En lo sucesivo Total y conjuntamente con Petrobras y Andina, el titular o las Empresas Participantes). Lo que quiere decir que el Titular, para efectos del contrato está conformado por las empresas Total, Petrobras y Andina. En ese sentido, la Cláusula 16 punto 16.4 Capacitación del Personal, claramente establece que: *"YPFB definirá, en coordinación con el Titular, durante la vigencia del presente contrato, programas anuales de capacitación: a) Para el personal boliviano del titular a fin de que pueda sustituir progresivamente al personal extranjero en el ejercicio de puestos especializados y/o de alto nivel"*. Estableciendo además que: *"Los costos en los que incurra el Titular por estos conceptos se consideran costos recuperables"*.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Adicionalmente de acuerdo con el D.S. 21530 en su art. 8, "las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado "Bloque Petrolero", podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del Bloque". En el presente caso, el gasto de capacitación correspondiente a la factura 650, no evidencia que haya sido efectuado dentro de la operación de los Bloques Petroleros San Alberto y San Antonio, sin embargo los Certificados de Trabajo de los participantes del curso refieren a trabajadores de dichos bloque y la nota fiscal tampoco ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero, por tanto no corresponde la apropiación del crédito fiscal. Asimismo, el art. 8 del D.S. 21530 señala que "el crédito fiscal computable a que se refiere el Artículo 8º inciso a) de la Ley Nº 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo". No obstante, el análisis de la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en concordancia con lo establecido en los arts. 7 y 15 del D.S. 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 presente caso al no presentar documentación que respalde la vinculación de la factura de compra con la actividad del sujeto pasivo, dicha factura no puede ser considerada válida para el respaldo del crédito fiscal.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se dejen sin efecto Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00146-13 de 15 de mayo de 2013.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 11 de abril de 2014 (fs. 43) y corrido el traslado, la demanda es respondida por Daney David Valdivia Coria como Directo Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 63 a 69) con los siguientes argumentos:

1. Previamente a ingresar al análisis de cada una de las facturas observadas, cuya depuración fue revocada en la instancia de alzada, resulta necesario definir cuál es la actividad gravada por la que Petrobras Bolivia S.A. es responsable del IVA y de esa manera establecer si las compras declaradas y observadas tienen o no vinculación con dicha actividad, en ese sentido, de la lectura del reporte de Consulta de Patrón, se observa que la actividad principal

3

del contribuyente es la extracción de petróleo crudo y de gas natural y como actividad secundaria, la importación, exportación y exploración de hidrocarburos, siendo asó, parta efectos del cómputo del crédito fiscal, las compras deberán estar vinculadas con las actividades señaladas, hecho que debe ser probado documentalmente.

2. En ese sentido, se tiene respecto a la factura N° 44662 del Proveedor COTAS Ltda., por concepto de publicidad, se tiene que de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que según Acta de Recepción de Documentos, el contribuyente presentó 14 (facturas, documento contable, detalle pago a proveedor y extracto), consignando en observaciones "Fotocopias Verificadas Original", asimismo, se tiene que la citada factura consigna el sello " Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Sectorial de Hidrocarburos" - 25 de junio de 2012, la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivo del contribuyentes, en tanto que las impresiones SAP, consignan la firma y sello de la responsable de Petrobras Bolivia S.A., es decir, que tal como refiere la citada Acta, las fotocopias de la documentación presentada fueron refrendadas por el fiscalizador actuante con los originales y que la citada factura fue observada porque no tiene vinculación a la actividad gravada, por lo que se consideró como no válida para crédito fiscal. En este entendido, es evidente que la observación establecida en la Vista de Cargo, en ningún momento refiere a la calidad de la documentación presentada por el contribuyente en el proceso de verificación, como ahora pretende observar la Administración Tributaria, sino a que la publicidad no estaría relacionada con la actividad gravada. Por otro lado, se debe tener en cuenta que el contribuyente, como descargo a la Vista de Cargo respecto de la factura N° 44662 argumento que la publicación en la Guía Telefónica es información necesaria para que proveedores y/o proponentes nacionales o extranjeros, autoridades gubernamentales e inclusive personal de Yacimientos Petrolíferos fiscales Bolivianos pueda conectarse telefónicamente con sus oficinas o conocer su domicilio para envió de todo tipo de correspondencia o comparecencia de persona o autoridades. Por otro lado, es evidente que en la Resolución Determinativa, la Administración Tributaria tampoco observó la documentación presentada en fotocopia, por lo que considerando que la misma cumple con las formalidades ahora observadas, procedió a su valoración y finalmente, se verificó que la administración tributaria recién en la contestación del recurso de alzada y en su recurso jerárquico, observó la presentación de documentación en fotocopia simple. Asimismo, se debe tomar en cuenta que la publicidad es una herramienta estratégica que permite divulgar o exponer información de carácter comercial, que sea útil y de fácil acceso para sus clientes y usuarios y que en el presente caso, dicho propósito no es ajeno a la actividades realizadas por Petrobras Bolivia S.A, además la factura se encuentra respaldada, con orden de servicio de publicación Guía 2011, impresiones SAP, reporte de consulta de Banca por Internet de transferencia por Bs. 3.230,42 de 4 de noviembre y estado de Cuenta. Por otra parte, en cuanto al contrato N° 00080476, referido en la factura N° 44662 y que la administración



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

tributaria extraña, cabe indicar que de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el mismo no fue requerido por el Servicio de Impuestos Nacionales en la etapa administrativa, no obstante, tal como refiere el propio ente fiscal, Petrobras presento otros medios para demostrar la vinculación de la compra.

3. En cuanto a la factura 650 del Proveedor Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, por concepto de capacitación, que fue observada porque no hay documentación que respalde la participación del personal de Petrobras Bolivia S.a. al curso de capacitación continúa, hay diferencias en el importe declarado por el proveedor de Bs. 258.022, siendo el correcto de Bs. 258.622. Notificada la observación a través de la Vista de Cargo, Petrobras presento la Propuesta Técnica de la capacitación, copia del Informe General del Programa en el cual se listan a los asistentes y los Certificados Originales. Asimismo, se tiene que la administración tributaria valoró la prueba presentada, exponiendo en la Resolución Determinativa que analizada la documentación y los argumentos expuestos por el contribuyente no se pudo constatar que el curso, sea parte de la planificación o se encuentre dentro de sus costos operativos o capacitación institucional y la capacitación del personal no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por Petrobras, no ha sido efectuada dentro de la operación de los Bloques Petroleros San Alberto y San Antonio y la nota fiscal tampoco ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero. En el presente caso, tomando en cuenta que las observaciones de la Administración Tributaria, establecidas en la Resolución Determinativa, se refieren a los Contratos de Operación, los costos recuperables y la coordinación que debe existir con YPFB, en cuanto a los programas anuales de capacitación, resulta necesario referir que las Leyes N° 3643 y 3644 de 23 de abril de 2007 abrogatorias de las Leyes 3563 y 3564, aprueban los Contratos de Operación suscritos el 28 de octubre de 2006, entre YPFB, Petrobras S.A., Empresa Petrolera Andina S.A. y total E&P Bolivia (Sucursal Bolivia) para: 1) Área San Alberto, Campo San Alberto; y 2) Área Bloque San Antonio, Campo Sábalo, designado en ambos contratos a Petrobras, como operador, quien debe cumplir las obligaciones de Titular, en representación de cada una de las empresas participantes. Igualmente, de la lectura de los contratos se evidencia que la Cláusula 16, numeral 16.3 establece que: *"En la contratación de su propio personal, el Titular, deberá dar preferencia a personas nacionales calificadas y con experiencia en la función requerida, en el entendido de que, de conformidad con el Artículo 15 de la ley de Hidrocarburos, en ningún momento el personal extranjero del Titular podrá exceder el 15% de la nómina de empleados del titular"*. En tanto que en el numeral 16.4, indica que *"YPFB definirá, en coordinación con el Titular, durante la vigencia del presente contrato, programas anuales de capacitación: a) para el personal boliviano del titular...; b) para el personal de YPFB, que este designare..."*. Al respecto se debe puntualizar que constitucionalmente los hidrocarburos son recursos naturales estratégicos, por lo que la ejecución de operaciones petroleras, requiere de recursos humanos especializados que permitan alcanzar

con eficiencia los objetivos de la política energética, en ese sentido, los gastos de capacitación que las empresas incurran en beneficio de su personal, constituyen gastos vinculados a la actividad gravada pues los mismos contribuyen a la especialización de la fuerza laboral, cuyo beneficio o incidencia se plasma en la eficiencia y productividad de la empresa, constituyéndose además en parte del costo operativo. En ese orden , en el presente caso, según los contratos de Operación y en concordancia con la Ley N° 3058, se tiene que la ejecución de las operaciones petroleras debe ser realizada por personal calificado y especializado, limitándose la participación de personal extranjero y exigiendo la participación de personal nacional en todos los niveles, en ese sentido, es evidente, que los costos y/o gastos de capacitación de personal, constituyen costos vinculados a la fuerza laboral empleada en las operaciones petroleras. Sin embargo, si bien la normativa aplicable y la relación contractual, exigen la coordinación de un programa de capacitación entre YPFB y el Titular, dicha exigencia tendrá relevancia a momento de la aprobación de costos recuperables por parte de YPFB y su cuantificación a efecto de la retribución al titular, pero siendo, que en el presente caso, no se encuentra en discusión la procedencia o no del gasto de capacitación como un costo recuperable, no corresponde la depuración de crédito fiscal IVA, más aún cuando de acuerdo a la documentación presentada por Petrobras, se advierte que el curso "Tratamiento del gas natural", fue efectuado dentro del programa de capacitación continua de la empresa y que los beneficiarios en el período octubre de 2010, forman parte de la planillas de la empresa, cumpliéndose con el art. 8 de la Ley 843 y 8 del D.S. N° 21530, en cuanto a la vinculación del gasto con la actividad gravada . Por otra parte, en cuanto a cita del art. 8 del D.S. 21530 y la consignación del NIT del bloque Petrolero en la factura 650, cabe señalar que en virtud de la Ley 3058, en los contratos de Operaciones, el titular que comprende el total de las empresas participantes, presta servicios a YPFB, cuyo precio incluye los costos recuperables y la utilidad, es facturada por el mismo; la suscripción de este tipo de contrato no requiere el registro del Bloque Petrolero ante la Administración Tributaria.

1.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y manteniendo firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercero interesado, Petrobras Bolivia S.A., notificado legalmente por Orden Instruida (fs. 93), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

- a) El 24 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente Petrobras Bolivia S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI08517 modalidad operativo específico crédito fiscal por el periodo fiscal octubre, noviembre y diciembre de 2010.
- b) El 18 de diciembre de 2012; la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante de Petrobras Bolivia S.A. con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00816/2012 de 5 de diciembre de 2012, que establece como liquidación previa de tributo omitido sobre base cierta de 50.184 UFV equivalente a Bs. 90.098 y la sanción por omisión de pago.
- c) Luego del periodo probatorio, en fecha 7 de junio de 2013 se notificó la Resolución Determinativa N° 17-00146-2013 de 15 de mayo de 2013 que fija como tributo omitido y sanción por omisión de pago sobre base cierta la suma de 48.248 UFV equivalente a Bs. 88.440.
- d) A la anterior Resolución Determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0733/2013 de 17 de octubre de 2013, que resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00146-2013.
- e) Interpuesto el recurso jerárquico por la Administración Tributaria, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de septiembre del 2013 que dispuso confirmar Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0733/2013 de 17 de octubre de 2013.

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsas de los datos del proceso, se desprende los objetos de controversia son:

1. Si la factura N°44662 del proveedor Cotas Ltda., vale o no para crédito fiscal si se considera que la prueba presentada se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada, se debió presentar estructura de costos de la empresa y no se cumplió el art. 8 del D.S. 21530 que reconoce el crédito fiscal.
2. Si la factura 650 de capacitación de personal tiene validez o no para crédito fiscal puesto que no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por Petrobras, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con

YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular, que el art. 8 del D.S. 21530 dispone que el crédito fiscal en todo el bloque se distribuye entre todas las empresas en operación, la nota fiscal no ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero y que se debe cumplir con los arts. 7 y 15 del D.S. 24051.

5.2 Análisis y resolución.

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

- a) Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: *“Si la factura N°44662 del proveedor Cotas Ltda., vale o no para crédito fiscal si se considera que la prueba presentada se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada, se debió presentar estructura de costos de la empresa y no se cumplió el art. 8 del D.S. 21530 que reconoce el crédito fiscal”*, se debe realizar el siguiente examen:
 - a) Es imprescindible realizar una revisión de la legislación vigente sobre crédito fiscal para empresas petroleras, así se tiene, que conforme al art. 58 de la Ley N° 3058, *“Los Titulares estarán sujetos, en todos sus alcances, al Régimen Tributario establecido en la Ley N° 843 y demás leyes vigentes”*, de tal forma que las empresas petroleras se encuentra sujetas al mismo régimen tributario que cualquier persona jurídica dentro del territorio boliviano, ahora bien sobre el tratamiento de los bloques petroleros conforme a la jurisprudencia lograda por este Tribunal Supremo de Justicia inscrita en la Sentencia 266/2013 de 29 de julio de 2013, se tiene que conforme a la Resolución Ministerial N° 935/99 de 19 de julio de 1999 del Ministerio de Hacienda, sino existe titular acreditado y que se haga responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la emisión de facturas debe ser realizada por cada titular o partícipe del Bloque Petrolero, además se debe examinar *los arts. 7 y 8 de la Ley N° 843* que señalan: **1) Debito Fiscal ARTICULO 7°.-** *A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15°. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período;* **2) Crédito Fiscal Art. 8.-** *Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo 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. **b)** El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el periodo fiscal que se liquida" y por último se debe revisar el art. 8 del D.S. 21530 en la parte que interesa dispone: "El crédito fiscal computable a que se refiere el Artículo 8º inciso a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. El Servicio de Impuestos Nacionales, mediante resolución administrativa, establecerá con carácter general, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo...A los fines de la aplicación de lo dispuesto en este Artículo, las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado "Bloque Petrolero", podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del "Bloque", procediendo para ello del modo que se determine mediante Resolución Ministerial a ser emitida por el Ministerio de Hacienda", de tal forma que art. 8 de la Ley N° 843, es una prerrogativa establecida a favor del contribuyente, cuya procedencia está condicionada al cumplimiento de requisitos de aplicación estricta que son: 1) Que se emita la factura en el periodo que se descarga; 2) Que estén vinculados a la actividad del sujeto pasivo; 3) Que la transacción se haya efectuado y en algunos casos para la validez o no del crédito fiscal que la transacción se haya inscrito en los libros contables.

- b) En el presente caso de autos, ni la parte demandante ni la demandada y menos el tercero interesado han presentado la Resolución Ministerial de distribución de crédito fiscal de las empresas componentes del Bloque Petrolero, por consiguiente conforme a la Sentencia 266/2013 de 29 de julio de 2013, se procede a deducir el crédito fiscal de forma individual para el contribuyente Petrobras Bolivia S.A., ahora bien, efectuada la revisión de antecedentes administrativos y como la parte demandante impugna la validez de la Factura N°44662 del proveedor Cotas Ltda. porque supuestamente se presentó fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada y se debió presentar la estructura de costos de la empresa, se tiene que la Factura N°44662 de fecha 6 de octubre de 2010 que cursa a fs. 23 del Anexo Administrativo 3, presenta un

sello donde se inscribe que: *“la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivador del contribuyente”* y es firmada y sellada por Rommer Francisco Uzeda Céspedes, Fiscalizador C.I. 5406101, Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, Servicio de Impuestos Nacionales, además se adjunta la impresión de SAP donde se registra, fecha de contabilidad 3 de noviembre de 2010, Cooperativa de TE, importe 3.230,42, Mer-SCZ Cta. Ct., impresión del internet de la Banca por internet que asienta entre otros datos forma de pago transferencia entre cuentas, proveedor Coop. de Telecomunicaciones Santa Cr. Cuenta 4010175043, monto de moneda 3,230.42, estado procesado y por último se adjunta Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz que anota fecha de corte 30 de noviembre de 2010 y entre otras transacciones Debito Planilla, Ref. 1, Débitos 3,230.42, Saldo 259,501.75, de modo tal que conforme a los requisitos exigidos por el art. 8 de la Ley 843 se tiene que esta habría cumplido con los requisitos de que haya sido emitida en el periodo que se descarga y que la transacción se haya efectuado y por otro lado, sobre la vinculación a la actividad del sujeto pasivo, la factura señala como concepto que se cancela publicidad Guía 2011 y que Petrobras Bolivia S.A. conforme a la Consulta de Patrón que cursa a fs. 154 del Anexo Administrativo 3 registra como actividad principal extracción de petróleo crudo y gas natural y que la publicidad, en este caso difusión de los números de teléfono, son parte de los gastos de promoción y publicidad de cualquier empresa, que son los gastos que eroga una empresa para promocionar sus productos o servicios y que están íntimamente ligados con su capacidad para generar ingresos pues, de no erogarlos, con mayor dificultad podrían ser del conocimiento de los consumidores, por consiguiente, la cancelación de publicidad si se encuentra vinculada a la actividad de la empresa y que el art. 15 del D.S. 24051 claramente dispone: *“También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, **gastos de promoción y publicidad**, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa...”*, de tal forma que la publicidad al ser deducible para fines del pago de IUE está sujeta a crédito fiscal.

- c) En conclusión la Factura N°44662 del proveedor Cotas Ltda. al no haberse presentado la resolución administrativa de distribución del crédito fiscal del bloque petrolero, se debe vincular individualmente a Petrobras Bolivia S.A. y cumple con los requisitos previstos en el art. 8 de la Ley 843 en relación a que la factura haya sido emitida en el periodo que se descarga, que la transacción se haya efectuado y la vinculación a la actividad del sujeto pasivo, como gasto de promoción y publicidad.
- b) En relación al segundo objeto de controversia referido a: *“Si la factura 650 de capacitación de personal tiene validez o no para crédito fiscal puesto que no está directamente vinculada con la*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

actividad o servicios prestados por Petrobras, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular, que el art. 8 del D.S. 21530 dispone que el crédito fiscal en todo el bloque se distribuye entre todas las empresas en operación, la nota fiscal no ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero y que se debe cumplir con los arts. 7 y 15 del D.S. 24051", se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

- a) En el acápite anterior se ha concluido que al no haberse presentado la resolución administrativa de distribución del crédito fiscal del bloque petrolero, se debe vincular individualmente la factura a Petrobras Bolivia S.A., ahora bien sobre el cumplimiento del art. 8 de la Ley 843, se debe señalar que la factura 650 de la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno de fecha 10 de noviembre de 2010 que cursa a fs. 30 del anexo Administrativo 3 tiene el sello de "la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivador del contribuyente" y es firmada y sellada por Rommer Francisco Uzeda Céspedes, Fiscalizador C.I. 5406101, Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, Servicio de Impuestos Nacionales y se adjunta a ésta el Registro SAP que inscribe como fecha de la contabilidad el 7 de diciembre de 2010, nombre Universidad Autónoma, importe en BOB 258.622,00, Nota de Petrobras Bolivia dirigida al Banco Mercantil Santa Cruz de 7 de diciembre de 2010 donde se pide realizar la transferencia bancaria entre otros beneficiarios a M. UAGRM INEGAS por el importe de 258622,00 a la cuenta del Banco Unión y Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz con fecha de corte 31 de diciembre de 2010 en la que consta la débito transferencia, Ref. ACH ENV, Débitos 258. 622, Saldo 2,287,889.47, además se ha presentado la Nota INEGAS OF Nro. 026/2103 de 24 de enero de 2013, en la cual, el Lic. Alfredo Saavedra S. Gerente General de INEGAS-UAGRM certifica que habiendo revisado los archivos existentes en INEGAS, sobre los cursos realizados en la Gestión 2010 se ha verificado que la planilla de asistencia adjunta corresponde a la Copia fiel del Original del Curso Tratamiento del Gas Natural, realizado del 25 a 29 de octubre y que confrontada la planilla con los certificados de trabajo se evidencia que se trata de trabajadores de Petrobras Bolivia S.A. por consiguiente se habría cumplido con los requisitos del art. 8 de la Ley 843 referidos a que se haya sido emitida la factura en el periodo que se descarga y que la transacción se haya efectuado y en cuanto la vinculación de la factura a la actividad del sujeto pasivo, se tiene que la capacitación se encuentra conforme a la jurisprudencia de este tribunal supremo dentro de los gastos indirectos y forman parte de los costos totales de producción vinculados a la mano de obra, por lo que de acuerdo a la actividad principal extracción de petróleo crudo y gas natural, se ha cumplido también que la factura se relacione a la actividad del sujeto pasivo.

- b) Asimismo la parte demandante señala que debía cumplirse con los arts. 7 y 15 del D.S. 24051 que disponen: **"ARTÍCULO 7°.- (DETERMINACIÓN).**- Para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la Ley y este Reglamento. Sin perjuicio de aplicación del criterio general de los devengados, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de estas operaciones podrán imputarse en el momento de producirse la respectiva exigibilidad y **ARTÍCULO 15°.- (GASTOS OPERATIVOS).**- También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, gastos de promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa. Estos gastos podrán incluirse en el costo de las existencias, cuando estén relacionados directamente con las materias primas, productos elaborados, productos en curso de elaboración, mercaderías o cualquier otro bien que forma parte del activo circulante. Las empresas mineras podrán deducir sus gastos de exploración y las demás erogaciones inherentes al giro del negocio, en la gestión fiscal en que las mismas se realicen. Las empresas petroleras podrán deducir sus gastos de exploración y explotación, considerando que los costos de operaciones, costos geológicos, costos geofísicos y costos geoquímicos serán deducibles en la gestión fiscal en que se efectúen los mismos. Además de lo establecido en el primer párrafo de este artículo, las empresas constructoras también podrán deducir los pagos por concepto de consumo de energía eléctrica y agua que se realicen durante el período de la construcción de obras, aunque las facturas, notas fiscales o documentos consignen los aparatos medidores de consumo respectivos a nombre de terceras personas, a condición de que los mismos estén instalados efectiva y permanentemente en el inmueble objeto de la construcción y el servicio se utilice exclusivamente para este fin. Las compras de bienes y servicios hechas a personas naturales no obligadas legalmente a emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, se demostrarán mediante los documentos y registros contables respectivos, debidamente respaldados con fotocopias de la Cédula de Identidad y del Carnet de Contribuyente (RUC) del vendedor correspondiente a alguno de los Regímenes Tributarios Especiales vigentes en el país, firmadas por éste último en la fecha de la respectiva operación. Para acreditar los pagos realizados por la compra de bienes y servicios a los sujetos comprendidos en el último párrafo del Artículo 3° de este Reglamento, los documentos y registros contables respectivos deberán estar respaldados con los comprobantes de depósito de las retenciones efectuadas a los mismos". De los artículos anteriormente transcritos se establece que la utilidad neta para fines del pago del IUE resulta de deducir de la Utilidad Bruta (ingresos- costos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente (recursos necesarios para



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 310/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

que siga manteniéndose la empresa en funcionamiento) y que se admite como gastos deducibles todos aquellos que cumplan con condición de necesarios para la obtención de la utilidad gravada y conservación de la fuente que la genera.

- c) En el caso de autos, la parte demandante supone que la factura 650 de capacitación de personal, no es válida para crédito fiscal puesto que no es deducible de los gastos necesarios para la conservación de la fuente para el pago del IUE, empero por la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 317/2015 de 7 de julio de 2015, entre otras, se ha establecido: *"En cuanto al crédito fiscal por gastos de capacitación. Se tiene que las facturas por éste concepto, emitidas el mes de octubre de 2004 a nombre de la empresa Petrolera CHACO S.A., por concepto de maestrías, diplomado y otros cursos, cuyos beneficiarios fueron dependientes de la empresa, se constituyen en gastos indirectos relacionados con el giro de la unidad económica, y por consiguiente vinculados a la actividad desarrollada por el contribuyente, cuya actividad principal según el Certificado de Inscripción del Padrón Nacional de Contribuyentes de fs. 1 del anexo 1, consiste en la extracción de petróleo crudo y gas natural, y su actividad secundaria es la exploración de hidrocarburos. Que el inc. a) del art. 8 de la Ley N° 843 prevé que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras o adquisiciones en la medida en que se vinculen con la actividad gravada, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. En ese orden, el art. 15 del DS No 24051, reconoce como gastos operativos de la actividad de la empresa que deben de estar directamente vinculados al costo de producción de los bienes destinados a la producción. 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 teniendo en cuenta la actividad de la empresa petrolera Chaco S.A., los costos de operación y mantenimiento del sistema de producción, forman parte de los costos totales de producción, que incluye entre otros los gastos de administración, dentro de los cuales se encuentra la capacitación al personal, que constituye un gasto con incidencia real en los costos de producción, por ser necesarios para el desarrollo y funcionamiento de una empresa", de tal modo que la factura por capacitación se considera como un gasto indirecto vinculado a la mano de obra para producción petrolera y sujeta a crédito fiscal.*



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 y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 41, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013, 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.

Pleco
Pastor Segundo Mamani Vilca
PRESIDENTE

[Signature]
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

[Signature]
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

[Signature]
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

[Signature]
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

[Signature]
Maritza Sautura Juanquina
MAGISTRADA

[Signature]
Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017
SENTENCIA N° 418	FECHA 6 de junio
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	1/2017
<i>[Signature]</i>	VOTO DISIDENTE:

[Signature]
MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
**SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**