



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

1-12-17
8-70

29

SALA PLENA

SENTENCIA: 447/2017.
FECHA: Sucre, 28 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 404/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Pastor S. Mamani Villa.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 91 a 97 de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 99; la contestación de fs. 135 a 141, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 203 a 208 y 214 a 216, respectivamente, y los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA DEL SIN.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Inicia los argumentos de su demanda haciendo una relación de los antecedentes del caso concreto, señalando que la Gerencia GRACO del SIN ejecutó una Fiscalización de los periodos fiscales enero a junio, septiembre y octubre de la gestión 2008, que luego de recibida la documentación aportada por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., se giró la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/0039/2013, notificada por cédula al contribuyente para que presente sus pruebas de descargo pertinentes; posteriormente se pronunció la Resolución Determinativa (RD) 17-000205-13 de 20 de junio de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente en la suma de Bs. 1.318.592, que fue notificada el 28 de junio de 2013.

Que contra esta RD, el contribuyente presentó Recurso de Alzada en virtud del cual Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz (ARIT Santa Cruz) pronunció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, en la cual resolvió revocar parcialmente la RD impugnada; por esta revocación parcial el SIN planteó Recurso Jerárquico ante la AGIT, que derivó en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0145/2014 de 27 de enero, que de forma incongruente revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El SIN como punto de controversia planteó los siguientes: **A) Gastos de Subsidio por Lactancia**; manifiesta que considerando los subsidios prenatal y de lactancia, por los cuales la trabajadora que es madre recibe un pago de un salario mínimo nacional; en los últimos cinco meses de embarazo, y la entrega de productos lácteos equivalentes al salario ya indicado, durante los primeros doce meses de vida de cada hijo, beneficios

3

otorgados por prescripción de la Ley N° 924 de Seguridad Social y sus Decretos Supremos Reglamentarios, pero que de acuerdo al art. 11 del Decreto Supremo (DS) N° 24051, que reglamenta el Impuesto Utilidades de las Empresas (IUE), se considera remuneración a todo factor de trabajo, y que puede considerarse como gasto deducible, para determinar la utilidad neta imponible para el IUE los gastos vinculados originados en Leyes Sociales, que si bien cumplen con las formalidades del inciso a) del art. 4 y 12 de la Ley N° 843 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, empero es una tasa con beneficiario directo, por lo que al ser una asignación obligatoria en especie de la parte patronal la factura no genera crédito fiscal, ya que se entiende que lo efectivamente pagado alcanza solo al 87 %, hecho que contraviene la normativa y porque este gasto no está vinculado a operaciones gravadas de la empresa, por no ser una remuneración al factor trabajo, para lo cual considera que debe aplicarse el art. 11 del DS N° 24051.

B) Sobre la Depuración de Crédito Fiscal: La Ley N° 2492 Código Tributario de Bolivia (CTB), en el art. 70. num. 4) y 6) establece como una obligación del sujeto pasivo, el respaldar actividades y operaciones gravadas, así como los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio (CCom), como una obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de la organización en la forma que determine la Ley, empero al omitirse la demostración de la transferencia, con medios fehacientes de pago como ser; transferencia bancaria, pago mediante cheque, al demostrarse que existen cuentas bancarias a nombre del sujeto pasivo, debió el mismo probar el hecho constitutivo de su derecho al crédito fiscal, al no haberse comprobado debe considerarse como no válidas para su cómputo respectivo, puesto que la onerosidad y la transferencia de dominio no se comprobó en sujeción al art. 2 de la Ley N° 843, por lo que el contribuyente por esta falta ha causado agravio al SIN. Hecho que es también ejecutado por la AGIT cuando acepta como prueba Comprobantes de Egreso y Libros Mayores sin notariar donde están los pagos a proveedores sin firma de los prestadores de servicios y los registros contables de provisión de pasivos, pero no los pagos realizados.

Reiteró la obligatoriedad de que aparte de la emisión de la factura, la misma debe cumplir con requisitos sustanciales y formales, en especial el registro contable de todo ese movimiento, citando para ello el art. 62 del CCom, que establece; que los libros y papeles comerciales hacen plena prueba con los requisitos establecidos en ese capítulo, en controversias judiciales o extrajudiciales; citando el art. 4 de la Ley 843, que dispone que el hecho imponible debe estar respaldado por una factura nota fiscal o documento equivalente, mientras que el art. 8 de la misma Ley, habla del monto de las compras que dan lugar al cómputo del crédito fiscal, en la medida de su vinculación con la operación gravada, es decir, las destinadas a la actividad por las que el sujeto resulta responsable del gravamen, similar análisis está en el art 8 del DS N° 21530 señalando la vinculación con la actividad sujeta al tributo, porque no se ha hecho especificación de horarios, días, tipo de servicio profesional, circunstancias que al no ser comprobadas demuestran el incumplimiento del deber formal, restando fundamento a la Resolución impugnada.

I.3. Petitorio.



Órgano Judicial

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, en la parte referida la revocación parcial del acto administrativo y se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00205-13 de 20 de junio de 2013.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

El AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 10 de septiembre de 2014, cursante de fs. 135 a 141, señalando lo siguiente:

II.1. Respecto de los gastos por subsidios de lactancia: Haciendo una transcripción de las partes de la demanda planteada y de la Resolución que emitió, asevera que el gasto por subsidio de lactancia está considerado como vinculado a la actividad gravada del sujeto pasivo, porque ninguna actuación demuestra que se haya comprado como un gasto personal del beneficiario y al amparo de los mismos arts. 8 de la Ley N° 843 y del DS N° 21530, esos gastos deben ser imputados para crédito fiscal, puesto que son obligación del empleador en los sectores público y privado, que se pagan a su cargo y costo directo.

Respecto a la depuración del crédito fiscal: Reiteró que los anticipos de sueldos se registraron en comprobantes de egreso, en el Libro Mayor contable demostrándose que el pago fue en efectivo con sello de caja, y firma de conformidad de la interesada y otra parte, en abono en cuenta, cumpliéndose el ciclo contable, demostrándose que la RD es carente de fundamentación de hecho, manifiesta que se vulneró lo establecido en el art. 99-II del CTB, que contiene sus requisitos mínimos, por lo que se vició de nulidad.

Para mayor fundamento citó partes de las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0472/2007; AGIT-RJ-1778/2013; AGIT-RJ-2097/2013 y AGIT-RJ-2098/2013, relativas al gasto vinculado a la actividad prestación del servicio de seguridad física, correspondiendo el cómputo del crédito fiscal por compras de subsidio de lactancia para el personal del batallón; así como también el cumplimiento de los presupuestos legales, para la aprobación de un crédito fiscal, que son: Que la factura se emita, declare y pague en el libro de ventas IVA y en el formulario 143 y su registro en libros contables.

Así también citó parte de la Sentencia Constitucional (SC) 217/2008 de 27 de agosto, que estableció que el gasto por subsidio de lactancia, de alimentación y de pulpería son obligaciones sociales que reatan al contribuyente, de modo que son gastos vinculados con la actividad de producción de la empresa minera, estando estos gastos respaldados con facturas.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, emitida por la AGIT.

III. CONTESTACIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

La Corporación Educativa Santa Cruz S.A. en su calidad de tercero interesado representada por Patricia Andia Méndez y Gioconda Kilibarda Cassab, por memorial presentado el 24 de septiembre de 2014, se apersonaron y presentaron contestación a la demanda contenciosa administrativa presentada por el SIN bajo los siguientes argumentos:

señalan que las notas fiscales emitidas por PIL Andina S.A. cumplen con el art. 8 de la Ley N° 843, resaltando que el importe facturado da lugar al cómputo del crédito fiscal, en la medida en que el gasto está vinculado a la operación gravada o las actividades por las que el sujeto resulta responsable del gravamen, lo que también está señalado en el art 8 del DS N° 21530 del Reglamento de IVA, cita también para esto la sentencia No. 217/2008 de 27 de agosto, que dispone que estos gastos si están dentro de las disposiciones legales citadas, concluyendo que el pago por el subsidio de lactancia son gastos imprescindibles, que debe cumplir la empresa así lo entendió la autoridad ahora impugnada.

Con relación a la depuración del crédito fiscal; indican que habiéndose cumplido con el art. 76 del CTB, con la existencia de comprobantes de egreso, trasposos abonados a las cuentas por anticipos el registro de las mismas en libros mayores, la planilla detalle con la firma de conformidad de la beneficiaria y el comprobante que registra el pago total de la planilla más la factura original consta todos los elementos necesarios para su validación.

Señaló que el petitorio del demandante es ilegal e indebido, ya que adjunta como prueba un documento original firmado y sellado por Mario Morón Robles, Supervisor GRACO Santa Cruz, que calculó al 29 de noviembre de 2013, la deuda en la que consta el IVA Débito Fiscal, el IVA Crédito Fiscal y las multas por incumplimiento a deberes formales, impugnándose en esta etapa únicamente una parte del IVA Crédito Fiscal, entonces no debía pedirse la ratificación de la RD que, contiene los tres conceptos ya detallados que están pagados con autorización de la misma AT.

Pide se tome en cuenta el pago ya efectuado con reducción de sanciones en un 40 % en el presente fallo y que tampoco realizaron impugnación a la Resolución del Recurso de Alzada, de modo que no sería necesario entrar a valorar el fondo de la presente demanda, porque a pesar de haberse aportada prueba original consistente en el pago a cuotas en facilidades de pago que fue aceptado por el demandante con Resolución Administrativa No. 792000036213, además de la constancia de la página de internet que corroboran que el 19 de septiembre de 2014 se pagó la última cuota, considerándose la misma como cumplida.

Por lo que en cumplimiento del valor justicia el respeto al debido proceso, pide se confirme sus pagos ya que se ajustan a una de las formas de extinción de la deuda tributaria (arts. 51 a 55 del CTB), y considerando la misma como contradictoria, en vía de saneamiento del proceso, se dé por bien hecha y extinguida la deuda tributaria



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 404/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

III.1 Petitorio.

Finaliza pidiendo, se declare APROBADO el pago de la deuda tributaria, en su defecto se confirme la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, emitida por la AGIT, y si se pronuncian en el fondo lo hagan sólo sobre lo demandado por el demandante (IVA Crédito Fiscal).

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

IV.1 El 20 de junio de 2013, se emitió la Resolución Determinativa (RD) N° 17-00205-13 en la cual se determinó sobre base cierta obligaciones impositivas del contribuyente y tercero interesado en la presente demanda que ascendió a la suma de 715.941 UFV equivalentes a Bs. 1.318.592; por el IVA Débito Fiscal de los periodos abril a mayo, septiembre y octubre de 2008, y del mismo IVA, empero, Crédito Fiscal de los periodos enero a junio, septiembre y octubre de 2008, con multas por incumplimiento a deberes formales. La misma fue objeto de Recurso de Alzada que luego del trámite pertinente mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, que la revocó parcialmente, quedando sin efecto un tributo omitido por Bs. 35.647.

IV.2 El 20 de diciembre de 2013 por Resolución Administrativa N° 792000036213, el SIN aceptó la solicitud de facilidades de pago del, con un plan de pagos que concluyó de pagarse el 19 de septiembre de 2014, basado en un cálculo de la deuda tributaria, en base a la Resolución del Recurso de Alzada, por lo cual lo decidido en esta Resolución ha sido cumplido y no puede revisarse en esta instancia.

IV.3 Contra la Resolución de Alzada el SIN planteó Recurso Jerárquico que, confluó en la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico que revocó parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, modificando la deuda tributaria establecida en la RD N° 17-00205-13 de 20 de junio de 2013, de Bs. 1.318.592 equivalentes a 715.941 UFV a Bs. 829.557 equivalente a 450.417 UFV, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago, y multas por incumplimiento a deberes formales, a ser actualizado a la fecha de pago.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De 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 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 de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

- 1) *Si el pago por subsidio prenatal y de lactancia se encuentra vinculado a la actividad del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, para generar a su vez el crédito fiscal respectivo a favor del mismo.*
- 2) *Si las facturas referidas a la prestación de servicios profesionales honorarios o consultores académicos de personal del contribuyente, depuradas por la AT, cumplieron o no su ciclo contable para revocar esa decisión por parte de la ARIT, restando las 9 facturas observadas por la AGIT.*

VI ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

VI.1 Con carácter previo a ingresar a analizar el fondo de la problemática planteada, debemos indicar con toda precisión que, tal como solicitó el tercero interesado la presente sentencia sólo se pronunciará, en los dos aspectos ya detallados y que han sido demandados, mas no se tomará en cuenta lo decidido por la ARIT, en virtud a que, a la fecha de la presente sentencia se pagó por el contribuyente todo el monto de dinero dilucidado por la citada instancia, quedando por decidir sólo los dos temas ya citados.

VI.2 Ahora con referencia al primer punto de controversia, revisamos lo dispuesto por el Código de Seguridad Social (CSS) que en su art. 6, dispone: *“El Código de Seguridad Social es obligatorio para todas las personas nacionales o extranjeras, de ambos sexos, que trabajan en el territorio de la República y prestan servicios remunerados para otra persona natural o jurídica, mediante designación, contrato de trabajo, o contrato de aprendizaje, sean éstas de carácter privado o público, expresos o presuntos”*. Por esto para entender con precisión quienes son los obligados a pagar los subsidios señalamos las definiciones del mismo CSS, que en su art. 13 establece: *“Para los fines del presente Código, los términos indicados a continuación significan: a) Empleador. - **La persona natural o jurídica a quien se presta el servicio y por cuya cuenta u orden se efectúa el trabajo, mediante un contrato público o privado, expreso o presunto de trabajo, o de aprendizaje, cualquiera sea la forma o modalidad de la remuneración.** Asimismo, se considerarán empleadores a las cooperativas de producción y a los contratistas, subcontratistas o intermediarios en la explotación de empresas y negocios. Se considerarán igualmente empleadores al Estado, sus organismos dependientes y las instituciones de derecho público respecto de sus empleados y obreros. h) Subsidio.- **Las prestaciones periódicas reconocidas a los asegurados en los casos de incapacidad temporal por enfermedad común, maternidad, accidente del trabajo y enfermedad profesional y las acordadas por el régimen de Asignaciones Familiares”**.*

Entre las que están el subsidio de lactancia dispuesto por el art. 101 del CSS, entonces es una obligación legal del ámbito de la Seguridad Social, que al referirse al empleador y en relación al mismo en otro tipo de regulaciones está el DS N° 21637 que reglamenta la aplicación de las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 404/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

disposiciones del CSS, estatuyendo en su art. 25: "A partir de la vigencia del presente Decreto, se reconocerán las siguientes prestaciones del Régimen de Asignaciones Familiares que serán pagadas, a su cargo y costo, directamente por los empleadores de los sectores público y privado: a) Subsidio PRENATAL, consistente en la entrega a la madre gestante asegurada o beneficiaria, de un pago mensual, en dinero o especie, equivalente a un salario mínimo nacional durante los cinco últimos meses de embarazo, independientemente del subsidio de incapacidad temporal por maternidad. b) ... c) Subsidio de LACTANCIA, consistente en la entrega a la madre de productos lácteos u otros equivalentes a un salario mínimo nacional por cada hijo, durante sus primeros doce meses de vida".

Con estas disposiciones legales queda claramente establecido que, existiendo una obligación para todos los empleadores, sean del sector público o del sector privado, de pagar los subsidios ya mencionados, este pago se lo comprueba a través de una factura, la que obligatoriamente se encuentra vinculada a la actividad del contribuyente, generando a su vez el crédito fiscal respectivo a favor del mismo. Mientras que el argumento de que estas facturas servirán de base para deducir el IUE, es un hecho regulado por otras disposiciones legales que reglamentan otro impuesto, el cual no está en controversia en el presente caso, porque este subsidio es una asignación familiar dispuesta por ley que ningún empleador puede evadir, y el hecho de que reste la utilidad de esa gestión, es porque es un gasto que debe estar contemplado para el IUE, pero como no se demandó en concreto nada con relación a este impuesto, no puede analizarse esa petición por incongruente con el objeto de la presente sentencia.

La petición de la aplicación del art. 11 del DS N° 24051 Reglamento del IUE, seguramente en su momento debió aplicarlo el contribuyente, pero como la demanda versa sobre el IVA, la aplicación del artículo citado no tiene relación con el último impuesto mencionado, porque este artículo no contraviene las disposiciones del IVA, ya que se puede deducir este gasto y no afecta en nada al crédito fiscal que genera la factura, no se anula el IVA por la disposición de la que demandan su aplicación.

Criterio que también esta reforzado por lo definido en la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia que señaló lo siguiente: "AUTO SUPREMO N°: 205/2010 de 16 de junio de 2010 de SALA PLENA EXP. N°: 206/2005 PROCESO: Contencioso Administrativo. PARTES Gerencia Distrital Graco Santa Cruz del SIN c/ Superintendencia Tributaria General.... 5.- Efectuado en consecuencia el examen pertinente sobre la base de lo expuesto tanto por la Empresa interesada como por lo contenido en las Resoluciones Administrativas procedentes de las dos entidades del sector público, se llega a las siguientes conclusiones: **a) El gasto por subsidio de lactancia que objetó la funcionaria demandante no es censurable por estar originado en una obligación legal, y tener vinculación con la actividad productiva de la Empresa por su incidencia en el costo correspondiente a mano de obra;** b) Los gastos por asesoramiento en materia tributaria son de carácter administrativo; c) Las inversiones para utilización de teléfonos celulares son gastos originados en el hecho de que el poseedor no es accionista de la Empresa que presta ese tipo de servicios; d) La compra de ácido cítrico realizada con anterioridad a la fecha de exportación fue justificada como servicio prestado por llenado de latas y

provisión de materia prima; e) En consecuencia, se apreció como correcta la decisión pronunciada por el Superintendente Tributario General en la Resolución Administrativa que impugnó la Gerente Regional del Servicio de Impuestos Nacionales en Santa Cruz. POR TANTO: la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ejercicio de sus atribuciones, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerente Regional del Servicio de Impuestos Nacionales de Santa Cruz impugnando la Resolución Administrativa número 56 emitida el 6 de junio de 2005 por el Superintendente Tributario General respecto a un reclamo formulado por el representante legal de la Fábrica de Palmitos Iténez”.

Motivos por los que lo planteado en la demanda no es cierto ni evidente en relación al primer punto de controversia, puesto que el pago por subsidio prenatal y de lactancia se encuentran vinculados a la actividad del contribuyente *Corporación Educativa Santa Cruz SA*, de forma que le genera a su vez el crédito fiscal respectivo a su favor, no pudiendo ser dejado de lado, porque estaría incumpliendo una disposición legal y además es menester dejar en claro, que todas las prestaciones sociales están vinculadas a toda actividad de cualquier empresa privada, en sujeción a lo determinado por las leyes y jurisprudencia ya mencionadas.

VI.3. Del punto segundo en controversia, se concluye que a fojas 87 del expediente existe un cuadro resumen en el cual se detalla que la AGIT en la Resolución impugnada dejó sin efecto un total de nueve facturas que se emitieron por los meses de junio y octubre, pero que según los datos emitidos por la misma contabilidad del contribuyente, no fueron pagados en su totalidad, que es el motivo específico para que las mismas sean depuradas.

De todas estas facturas el SIN demanda la aplicación del art. 70 en sus incisos 4 y 6 del CTB, que dispone lo siguiente: “*Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo*). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 4) *Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.* 5) *Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.* 6) *Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones”,* pero de la prueba aportada por las partes al presente proceso, se demuestra con toda claridad que estas operaciones están respaldadas con libros contables, con sus registros generales, además que la propia AT verificó la existencia de las facturas correspondientes, se demostró que los contratos de prestación de servicios profesionales que generan esa obligación tributaria fueron redactados, impresos y firmados, además de las firmas respectivas que han sido debidamente verificadas en los comprobantes de anticipos y de traspasos a cuentas privadas.



Estado Plurinacional de Bolivia

Exp. 404/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Órgano Judicial

Asimismo no se probó que no se facilitó el control determinación, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de la AT, por lo que los argumentos expresados no son ciertos ni evidentes, existe prueba abundante que fue proporcionada por el contribuyente, que sirvió de base para que se determine omisiones de pago y a deberes formales, documentos que fueron el sustento para que se emita la RD, pagada casi en su totalidad, asumiendo así el hecho de que no se tiene prueba que pueda respaldar los fundamentos del demandante.

Para luego en su demanda pedir la aplicación de los arts. 36, 37 y 40 del CCom, que señalan lo siguiente: *“Artículo 36 (Obligación de llevar contabilidad). Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden. Artículo 37 (Clases de libros). El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros. Podrá llevar además aquellos libros y registros que estima convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios. Artículo 40 (Forma de presentación de los libros). Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto. Cuando se trate de sociedades por acciones, la autorización se la otorgará previo dictamen favorable del respectivo órgano administrativo de control”.*

Disposiciones legales que fueron cumplidas por el contribuyente, porque tiene contabilidad adecuada a la empresa de que se trata, existe la base suficiente para demostrar la situación del negocio, justificándose cada una de las operaciones contabilizadas con libros y documentación que los respalde. Si bien se demanda la aplicación del art. 37 con los registros de libros, no se especificó cuál de los libros no se presentó ni la forma en que se incumplió esta normativa, ya que solo se hizo mención de esta normativa, pero no se hizo la argumentación ni relación con las pruebas

que demuestran su incumplimiento, por lo que no existe la carga argumentativa necesaria que sustente la demanda del SIN.

Con referencia al art. 40 del CCom. Los libros que no hayan sido autorizados por el notario de fe pública tampoco pueden ser considerados como no válidos, ya que la norma no sanciona de nulidad dichos actos, porque incluso pueden ser legalizados posteriormente, tomándose por válidas las anotaciones y asientos que sirvan de prueba clara, completa y fidedigna que demuestran todas las operaciones que son sujetas del control por parte del SIN, y que han estado bajo la responsabilidad del contribuyente, sin que se haya probado la forma en la que se incumplió estas disposiciones legales, motivo por el cual, la demanda no relaciona sus planteamientos con la gran cantidad de prueba existente en el proceso, carencia argumentativa que no puede ser suplida por ningún medio legal, obligando a este Tribunal Supremo a no dar curso a lo pedido por el demandante.

También pide la aplicación de la Ley 843 en su Artículo 4 el cual dispone: *“El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”*; empero como se determinó en los antecedentes administrativos de la presente sentencia, los contratos de los cuales emergen las facturas que fueron observadas todos ellos son relativos a la prestación de servicios de personal del colegio o institución educativa privada que es la actividad a la que se dedica el contribuyente, teniéndose contratos por: servicios profesionales, honorarios o consultores académicos, en tal sentido, es inaplicable el inciso a) ya mencionado porque en realidad debe ser sujeto al inciso b) de la mencionada norma que dispone: *“b) **En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción.... En todos estos casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente”***. Disposición legal que ha sido cumplida, porque cada uno de los responsables ha emitido su factura, que no ha sido desvirtuada por el SIN, para tenerse a la misma como una factura mal emitida o que la misma sea de un contribuyente fantasma, tal como se determinó de otros documentos anteriores y que han sustentado la emisión de la RD pagada parcialmente al día de hoy, razón por la que no puede aplicarse lo pedido por el demandante, al no tener relación la normativa invocada con el hecho generador del impuesto.

Además se demanda la aplicación del Artículo 8 de la citada Ley 843, que dispone: *“Del impuesto determinado por la 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 servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Solo darán*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 404/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

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". La que también fue invocada en este punto de controversia, y que en relación a las pruebas de las partes, dentro de la presente demanda se reitera que todos los contratos han sido de prestación de servicios profesionales, de consultores académicos o por honorarios de servicios prestados por distintos profesores o docentes del colegio, la cual es la actividad principal o el objeto de la sociedad anónima que es la contribuyente en el presente caso, esto está demostrado por el certificado de actualización de matrícula de comercio, presentada por el sujeto pasivo, y que cursa a fojas 177 a 178, donde claramente se señala que el objeto de la sociedad son actividades educativas de implementación organización y administración de escuelas, colegios, institutos, universidades, entonces para esta actividad necesariamente debe contratar profesiones y profesionales, que apoyen en las actividades académicas, comprobándose que los servicios prestados por este personal están vinculados a la actividad gravada, porque la prestación del servicio de educación es la que le hace responsable del gravamen del impuesto IVA.

De igual forma se demanda la aplicación del DS N° 21530 Reglamento del IVA; Crédito Fiscal en su Artículo 8 que dispone: "El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la ley 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el artículo 15 de la ley 843 sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen". Reglamento que ratifica lo señalado en la Ley 843 y que confirma el análisis ya presentado, porque existe un crédito fiscal que se ha originado en los contratos de prestación de servicios profesionales y se comprobó que están vinculados a la actividad sujeta al tributo.

Además de que el tercero interesado ha solicitado se confirme la Resolución del Recurso Jerárquico, es decir que está de acuerdo con la decisión de la AGIT ahora demandada, y esta instancia ha decidido ratificar la Resolución del recurso de alzada, con excepción de nueve facturas, de las cuales consideró que no se completó el ciclo contable, porque no fueron canceladas en su totalidad, hecho que favorece al SIN, pero sobre las otras facturas el SIN aparte de hacer cita de varias disposiciones legales y señalar que no existe documentación contable sobre las mismas, no hizo una relación de sus argumentos con las pruebas que existen dentro del procedimiento administrativo del cual emerge la presente demanda que prueben cada uno de sus argumentos, de modo que al existir falta de argumentación o carencia de carga argumentativa, porque no se ha señalado con exactitud las pruebas que le sirven de sustento a la demanda, no puede revisarse este punto para ver la aplicación de la legalidad ordinaria al caso concreto, debiendo en este punto ratificarse también lo decidido por la AGIT.

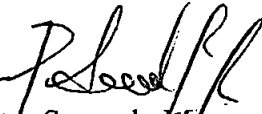
VI.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado correctamente la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0145/2014 de 27 de enero, pronunciada por la AGIT en su parte correspondiente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Camporo Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO



Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Terdoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA


TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
SECCION: 2017
N° 447... FECHA: 28 de enero
N° DE RADICACION N° 14207
FOTO VISIBILE
SECRETARIA DE SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA