

## **RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0204/2006**

**La Paz, 21 de julio de 2006**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/N 0055/2005 de 24 de marzo de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **Servicios Nacionales de Comercio Exterior SRL “SERNACOMEX SRL”**, representado legalmente por José Fernández Nortes y/o Miguel Angel Ugalde B.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes “GRACO” Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN”**, representada legalmente por Víctor José Miguel Sanz Chávez.

Número de Expediente: **STG/0122/2006//SCZ-0160/2005.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por Servicios Nacionales de Comercio Exterior “SERNACOMEX SRL” (fs. 107-110 vta del expediente); la Resolución STR-SCZ/N 0055/2005 del Recurso de Alzada (fs. 82-97 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0204/2006 (fs. 147-174 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

##### **I.1. Fundamentos del Recurrente.**

Servicios Nacionales de Comercio Exterior “SERNACOMEX SRL”, legalmente representado por José Fernández Nortes y Miguel Ángel Ugalde Baldelomar, en mérito al Testimonio de Poder 113/98 de 29 de mayo de 1998 (fs. 7-10 del expediente), interponen Recurso Jerárquico (fs. 107-110 vta. del expediente), impugnando la Resolución de Alzada STR-SCZ/N 0055/2005, con los siguientes argumentos:

- i. Expresan que conforme a Orden de Fiscalización 0005OVE0300 se procedió a la verificación de los Certificados de Devolución Impositiva por los períodos fiscales abril, junio y julio de 2004, emitiéndose la Resolución Administrativa GDGSC-DTJC 173/2005 dictada por la Gerencia “GRACO” Santa Cruz del “SIN”, que establece

reparos de ciertas notas fiscales de transporte y a facturas de adquisición de mercaderías exportadas, que fueron calificadas injustamente como no computables a nuestras exportaciones.

- ii. Señalan que las notas fiscales por el servicio de transporte de Edson Valverde Pardo (factura 166), la Superintendencia Tributaria Regional ratificó el cargo, con el único argumento que la misma registra una Razón Social y un Número de RUC de la empresa transportadora diferente al consignado en la factura, pero de manera contradictoria reconoce que esta nota fiscal está sustentada con la DUE 2048, MIC/DTA 449013 y el Certificado de Salida 422/2004.
- iii. Manifiestan que es una posición totalmente equivocada ya que las empresas de transporte o cooperativas de transporte en general que prestan los servicios de transporte internacional, en la práctica están conformados por transportistas asociados y sub-contratados. Todos los exportadores firman contratos únicamente con las empresas de transporte internacional, y estas empresas están autorizadas a sub-contratar o a utilizar a sus transportistas asociados. De este modo, resulta lógico y legal que los transportistas asociados o sub-contratados, quienes efectivamente prestaron el servicio, sean quienes emitan la factura, es indudable que el sujeto pasivo que ha brindado el transporte, desde el punto de vista jurídico y de la realidad económica, es el transportista sub-contratado.
- iv. Indican que de la documentación cursante en el expediente administrativo se adjuntó documentos que demuestran claramente la relación que existe entre el transportista, la transportadora y su empresa, tal como se consigna claramente en la factura, el total del peso de la mercadería exportada que es de 21.690 kg., pero que también está expresamente consignado en el Manifiesto Internacional de Carga (MIC) respectivo. Sólo pueden ser aceptables las presunciones de la Administración Tributaria en la medida en que lo presumido tenga un sustento lógico y esté demostrado por la autoridad (art. 69 de la Ley 2492), y no es aplicable si por el contrario los indicios de la presunción demuestran todo lo contrario a lo sostenido por la Administración Tributaria. Aceptar lo contrario sería una manifiesta inobservancia del principio constitucional de inocencia.
- v. Aducen que en el presente caso, la Administración Tributaria no realizó ningún esfuerzo para verificar la verdad material de los hechos, tan solo ha presumido la improcedencia de la factura, simplemente debido a que el contribuyente que giró la factura es un sujeto distinto al que emitió el "MIC", sin analizar en lo más mínimo que éste documento no tiene ninguna relación con el hecho imponible, no así la

documentación de exportación, que se emite para otros fines aduaneros y de comercio exterior. El “MIC” es simplemente la constancia de la entrega de la mercadería a un transportista autorizado a brindar servicios de transporte internacional.

vi. Respecto a la factura 60 de Trans Expreso Bolivia Ltda, señalan que la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz ha ratificado la observación por la Administración Tributaria, referente a que en la DUE C-138, no se consignó el nombre de la empresa transportadora, sin embargo, mediante las pruebas presentadas, se aclaró que la referida DUE, está relacionada con el Certificado de Salida 2004/722/C-138, el MIC BO 201900010, la Factura de Exportación 0040 y la certificación de la empresa transportista, documentos que demuestran que la factura observada está relacionada a actividades de exportación conforme a Ley.

vii. Expresan que es inaceptable que se observe la exportación y se desconozca el crédito fiscal de un costo vinculado a la exportación como es el transporte, cuando todas las pruebas denotan lo contrario. La obligación de la Administración Tributaria de probar los hechos, está expresamente dispuesta en los arts. 68 y 128 de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB) y los arts. 4 y 35 de la Ley 2341 (LPA), correctamente interpretados y aplicados en la Resolución Jerárquica STG-RJ/0127/2005, al revocar la resolución de la Administración Tributaria en los casos en que la autoridad no ha cumplido con el debido proceso y tampoco ha comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes. En el presente caso, simplemente debido a que el emisor de la factura lo hizo con posterioridad al hecho imponible, se desconoce el crédito fiscal sujeto a devolución de “SERNACOMEX SRL”.

viii. Referente a la factura 61 de Trans. Expreso Bolivia Ltda., indican que el fundamento de la Superintendencia Tributaria Regional al ratificar el reparo de la Administración Tributaria por dicha factura, es que en la misma no se detalla los datos que permitan vincular el servicio prestado con las exportaciones declaradas por la empresa, sin embargo, consta en el expediente la DUE C-102, el “MIC” BO20190005, la Factura de Exportación 00038, el Comprobante de Egreso 309 y la Certificación de la Empresa Transportista, con lo que se puede comprobar fehacientemente la vinculación que mantienen estos documentos con la exportación.

ix. Asimismo, señalan que la factura 61 se pago mediante cheque 4762 del Banco Bisa, donde la Superintendencia señaló que el importe difiere del monto registrado en la factura, a pesar que es evidente que nuestro pago consignaba el importe del

reembolso de los gastos que realizó el transportista en ocasión de la prestación del servicio. Este hecho estaba documentado y no fue considerado ni por la Administración Tributaria ni por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

- x. Con relación a las facturas depuradas por supuesta falta de presentación de medios fehacientes de pago, señalan que tanto la Administración Tributaria como la Superintendencia Tributaria Regional, de forma equivocada y sin ninguna valoración de pruebas, han observado y ratificado el cargo de las tres facturas observadas, dos facturas números 27 y 28 correspondientes al proveedor Claudia Román Llanos y una factura numero 1 del proveedor Magdalena Lumber SRL, en ambos casos las exportaciones de mercaderías se han realizado efectivamente, sin embargo fueron depuradas con el simple argumento de que “no tienen prueba fehaciente de pago”, sin haber valorado ninguna de las pruebas que demuestran la realización de las exportaciones.
- xi. “SERNACOMEX SRL” arguye que conforme ha demostrado a la Administración Tributaria y la Superintendencia Tributaria Regional, se suscribió un contrato de prestación de servicios con Claudia Román Llanos por el que ella sería la única responsable de la cobranza de exportación al importador y todas las gestiones inherentes a la misma, sin embargo, no se ha considerado como medio de pago al mencionado contrato, cuando justamente es este el documento que acredita fehacientemente el acuerdo entre las partes con relación a la transacción y obviamente contemplando un aspecto primordial como es el pago, en dicho documento se establece que el proveedor de adquisición de la mercadería es quién realizará la cobranza de la factura de exportación, lo que implica que la cuenta por cobrar quedó compensada con la cuenta por cobrar, por lo que no cabe ninguna duda que “SERNACOMEX SRL” debió ser considerada como exportador.
- xii. Indica el principal hecho que demuestra la incorrecta observación de la Administración Tributaria es la falta de sometimiento a lo expresamente dispuesto por el art. 13 de la Ley 1963, que hace alusión a los exportadores como tal, y no a su forma o relacionamiento particular con sus proveedores y por tanto, mucho menos determina restricciones al respecto, siendo este aspecto también confirmado con la Ley 1990 que en su art. 2 define a los exportadores, como la persona natural o jurídica a cuyo nombre se efectúa una exportación a partir del territorio aduanero.
- xiii. En relación con la factura numero 1 emitida por Magdalena Lumber, señala que la Superintendencia Tributaria Regional, argumenta que los documentos presentados en calidad de prueba no permiten evidenciar la efectivización de la transacción

contable ni la existencia de un pago, por encontrarse los mismos a nombre de otra persona, sin embargo, se adjuntó todas las pruebas y documentos necesarios para identificar la efectivización de la transacción, por lo que no es admisible que se desconozcan las formas de pago u operaciones mediante las cuales se adquirió madera para parquet que fue exportada. La observación se debe a que el pago por compra de dicha madera no se hizo mediante cheque girado a nombre de Magdalena Lumber SRL, sino a nombre de Rodrigo Salek Rioja, con quien esta empresa tiene relaciones comerciales y a solicitud de la proveedora fue que se efectuó la emisión del cheque a nombre de Rodrigo Salek, más aún si toda la documentación que respalda la exportación no tiene observación alguna.

xiv. Señala que otro aspecto omitido por la Superintendencia Tributaria Regional, en relación a la factura numero 1 de Magdalena Lumber SRL, es que los documentos proporcionados como prueba, confirman de manera fehaciente que hubo una transferencia y por ende un cambio de titularidad de los mismos, lo cual conlleva a que sea este último el que detente los derechos que deriven de los bienes y las operaciones comerciales que con ellos se realice como la exportación. Este cambio de titularidad de estos bienes en especial se halla corroborado por documentos administrativos oficiales como lo son los Certificados Forestales de Origen, que son imprescindibles para la exportación de madera, en los cuales se consigna y acredita al titular de la mercadería (propietario) y al exportador autorizado, en este caso "SERNACOMEX SRL".

xv. Finalmente en virtud de los argumentos señalados, "SERNACOMEX SRL" solicita revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/N° 0055/2005, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, estableciendo improcedentes todos los cargos contenidos en la Resolución Administrativa GDGSC-DTJC 173/2005, dictada por la Gerencia "GRACO" Santa Cruz del "SIN". Asimismo, se conmine a la Administración Tributaria a la devolución del monto ejecutado de la Boleta de Garantía en aplicación al art. 127 de la Ley 2492 (CTB).

## **I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución STR/SCZ/N 0055/2005 de 24 de marzo de 2006, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz (fs. 82-97 del expediente), resuelve REVOCAR parcialmente la Resolución Administrativa GDGSC-DTJC 173/2006 de 4 de noviembre de 2006, dictada por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del "SIN", bajo los siguientes fundamentos:

- i. El marco normativo de las devoluciones impositivas se encuentra dado principalmente por los arts. 8 y 11 de la Ley 843 y los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificado por la Ley 1963; que el derecho al cómputo del crédito fiscal se encuentra regulado por el art. 8, inc. d) del art. 3, inc. b) del art. 4 de la Ley 843; y que los contribuyentes que solicitan devoluciones impositivas deben respaldar sus operaciones según lo establecido en el num. 11 del art. 66 de la Ley 2492 y el art. 37 del DS 27310, modificado por el art. 12 del DS 27874.
- ii. Sobre las **notas fiscales de transporte no vinculadas con la actividad exportadora**, “SERNACOMEX SRL” impugnó dicha observación señalando que el transportista contratado por una empresa puede prestar el servicio en forma directa o delegando a terceros, siendo responsables de la emisión de las facturas, aspecto que fue observado por la Administración Tributaria, debido a que no cuenta con las facturas de los transportistas que figuran en los “MIC’s”, habiendo presentado facturas de otros transportistas, asimismo, que las facturas fueron emitidas después del perfeccionamiento del hecho generador.
- iii. De la compulsas del expediente evidenciaron que la **factura 201** fue emitida por Miguel Castellón por el transporte de acero inoxidable, concepto concordante con el consignado en la Factura Comercial 44, MIC 0455443 y DUE C-2575, además que los datos de las facturas emitidas por el transportista coinciden con los registrados en los MIC/DTA; por lo que al haber determinado la vinculación del gasto con la actividad exportadora, que el emisor de la factura fue quien prestó efectivamente el servicio y que el pago fue realizado a su persona, la Resolución de Alzada dejó sin efecto el reparo por Bs1.335.-.
- iv. Referente a la **factura 166** emitida por Edson Valverde, está sustentada con la DUE 2048, MIC/DTA 449013 y el Certificado de Salida 422/2004, mismos que consignan razón social y RUC diferentes a los registrados en la factura, además establece que no existe una relación de prestación de servicios entre el transportista que efectivamente prestó el servicio y el que emitió la nota fiscal, por cuanto ésta última no consigna la placa del camión y/o número de la factura comercial, determinando mantener el reparo por Bs1.386.-.
- v. Respecto a las **facturas 60 y 61** emitidas por Trans Expreso Bolivia, que sustentan los servicios de transporte según DUEs C-138 y C-102, las mismas no consignan el nombre de la empresa transportadora y que tampoco contienen datos que vinculen el servicio prestado con las exportaciones declaradas por SERNACOMEX SRL,

además que el transporte de la mercancía exportada según DUE C-138 (factura 60), se encuentra también respaldado por la factura 62; por otra parte verificaron que el pago de la factura 61 fue efectuado con cheque 4762 del Banco Bisa por Bs9.887.-, importe que difiere del registrado en la factura por Bs7.119.-, hechos que no permitieron evidenciar la vinculación entre los MICs y los Certificados de Salida, con las operaciones de la empresa, manteniendo el reparo por Bs1.850.-.

- vi. Con relación a las **facturas 277, 2613 y 23**, indica que fueron emitidas por Carricar Transportes, Trans Cañoto y Victor Morales respectivamente, y el recurrente no probó con documentos de respaldo como DUEs, Certificados de Salida, MICs, Contratos de Servicios, Comprobantes Contables y Cheques que demuestren la efectiva realización de la transacción; asimismo, el recurrente no presentó pruebas que hagan a su derecho según el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), confirmando el cargo por Bs4.113.-.
- vii. Por otra parte, sobre las **facturas depuradas por falta de presentación de medios fehacientes de pago**, emitidas por Claudia Román Llanos (facturas 27 y 28) cuyo contrato establece que “SERNACOMEX SRL” prestará servicios de exportación y que el pago se efectuará directamente del importador Claudia Román Llanos, según el contribuyente, no fue considerado por la Administración Tributaria y en relación a la factura 1 emitida por Magdalena Lumber SRL, presentó documentación respaldatoria.
- viii. Al respecto manifiesta que las **facturas 27 y 28** por la compra de prendas de vestir a Claudia Karen Román Llanos, mercancía que según SERNACOMEX SRL habría sido exportada con la DUI C-5851, por cuenta de la Sra. Román con quien suscribió contrato; establecen que según el DS 25465, los exportadores que soliciten devolución impositiva deberán llevar registros contables, los mismos que según el num. 11 art. 66 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria tiene la facultad de reglamentar los montos mínimos a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deberán estar respaldadas a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito, y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, y la ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción, además que el art. 37 del DS 27310, modificado por el art. 12 del 27874, establece que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a UFV’s50.000.- deberán estar respaldadas con medios fehacientes de pago.

- ix. Argumenta que para obtener la devolución impositiva, “SERNACOMEX SRL” debió presentar medios fehacientes de pago y documentación contable que demuestren la efectiva realización de la transacción, y conforme el art. 76 del Código Tributario quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, al respecto de la compulsión del expediente verificaron que “SERNACOMEX SRL” no presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, hecho que impidió establecer la vinculación de estos gastos con la actividad gravada, por lo que presumieron la inexistencia de la transacción, confirmando el reparo de Bs5.754.-.
- x. Sobre la **factura 1** emitida por Magdalena Lumber Srl., aduce que las pruebas presentadas, como ser el Comprobante de Egreso 439 y fotocopia del cheque 4800 del Banco Bisa emitidos a nombre de Rodrigo Salek y Certificados Forestales de Origen para exportación de madera, no permiten evidenciar la efectiva realización de la transacción ni la existencia del pago, por cuanto no prueban la dependencia o la representación legal del titular de la factura, consecuentemente, mantiene el reparo por Bs35.889.31.
- xi. Respecto del reparo del **Gravamen Arancelario (GA)**, y toda vez que fue observado debido a que el contribuyente no documentó sus compras con medios fehacientes de pago para que sean aceptados como parte integrante del valor FOB; “SERNACOMEX SRL” alegó que la devolución del GA es automática y que no se encuentra relacionada con la devolución del IVA.
- xii. Manifiesta que el art. 6 del DS 25465 establece que el procedimiento automático para determinar, con base presunta la devolución del GA, consiste en la aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación; sin embargo, si bien el procedimiento es automático, este hecho no inhibe las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, en virtud de las cuales la Administración Tributaria puede verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 16 de la Ley 1489, que señala que el Estado devolverá a los exportadores, los montos efectivamente pagados, derivados de la importación de mercancías, concordante con el art. 5 del DS 25465.
- xiii. Expresa que de su revisión evidenciaron la existencia de exportaciones de prendas de vestir y tablillas para parquet, mercancías que según el recurrente compró de Claudia Román Llanos y Magdalena Lumber, sin embargo, SERNACOMEX SRL no demostró la efectiva realización de estas compras y la existencia de componentes importados que hayan pagado GA al Estado, por lo que el recurrente no puede



solicitar la devolución de impuestos, siendo que en materia tributaria la realidad de los hechos debe ser probada, consecuentemente confirmó el reparo por Bs14.002.-

xiv. Finalmente, procedió a recalcular el monto establecido en la Resolución Administrativa GDSC/DTJC 173/2005 emitida el 4 de noviembre de 2005, ascendiendo a UFV's63.732.-.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Determinativa GDGSC-DTJC 173/2005 de 4 de noviembre de 2005, se inició en **28 de noviembre de 2005** (fs. 15-17 vta del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, tanto en la parte adjetiva o procesal, como en la parte material o sustantiva corresponde aplicar al presente recurso administrativo de impugnación la referida Ley 2492 (CTB) y las normas reglamentarias conexas, por cuanto los periodos fiscalizados bajo la modalidad Cedeim's fueron abril, junio y julio de 2004.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

En 3 de mayo de 2006, mediante nota CITE: ST-SCZ/NI DSI 0118/2006 de 2 de mayo de 2006, se recibió el expediente SCZ 0160/2005 (fs. 1-115 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 3 de mayo de 2006 (fs. 116-117 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 3 de mayo de 2006 (fs. 118 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 21-III del DS 27350, concordante con el numeral III del art. 210 de la Ley 3092, vencía en 20 de junio de 2006, plazo que fue ampliado mediante Informe STG-IT-AP-0053/2006 y Auto de Ampliación de Plazo de 19 de junio de 2006 (fs.142 a 145 del expediente), hasta el **31 de julio de 2006**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. En 29 de septiembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a “SERNACOMEX SRL” con la Orden de Verificación Externa 0005OVE0300, modalidad CEDEIM posterior, por los períodos **abril, junio y julio de 2004**, asimismo, según Requerimiento 73404 solicitó documentación consistente en: Declaraciones Juradas del IVA, IT e IUE, Libro de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos, Egresos y Traspasos con respaldos, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestión 2004, Libros de Contabilidad Diario y Mayor, Kardex, Inventarios, Documentos de Solicitud de Valores, NIT, RUE, Pólizas de Exportación, Facturas Comerciales, Certificados de Salida, Manifiestos de Carga, Acta de Constitución de Sociedad, Medios fehacientes de pagos de las compras realizadas, Giros y transferencias bancarias recibidas del exterior por las exportaciones y otros a solicitud del exportador (fs. 4-5 de antecedentes administrativos).
- ii. En 17 de octubre de 2005, la Administración Tributaria labró Acta de Inexistencia de Elementos y Acta de Infracción 98007, debido a que “SERNACOMEX SRL” no presentó Comprobantes de Ingresos y Traspasos, Libros de Contabilidad, Kardex e Inventarios (fs. 6-7 de antecedentes administrativos).
- iii. En 21 de octubre de 2005, la Administración Tributaria mediante CITE: GDSC-GRACO/DDF/OF 01-870/2005, solicitó documentación adicional consistente en los medios fehacientes de pago a sus proveedores Claudia Karen Román Llanos (abril 2004), Publitel Srl. (abril y julio 2004) y Magdalena Lumber (julio 2004). En respuesta el contribuyente presentó mediante nota OFF.: 001480/05 de 27 de octubre de 2005, la documentación relacionada a Publitel Srl. y contrato de prestación de servicios para exportaciones entre “SERNACOMEX SRL” y Claudia Román Llanos; sin embargo, no presentó la documentación relativa a medios fehacientes de pago, causa por la que el SIN labró Acta de Inexistencia de Elementos (fs. 8, 9 y 11 de antecedentes administrativos).
- iv. En 1 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria notificó con Acta de Comunicación de Resultados y el formulario Notificación de Finalización de Verificación Externa OVE 0005OVE0300, dando a conocer los resultados de la fiscalización así como la finalización de la misma. (fs. 275-276 de antecedentes administrativos).

- v. En 4 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria emitió el Informe GDSC-GRACO-DDF-INF 01-2191/2005, señalando que de la verificación realizada, observaron las **notas fiscales de transporte no computables a la exportación**, debido a la falta de relación entre las pólizas de exportación y el transporte registrado en los Manifiestos Internacionales de Carga (MICs) con su respectiva nota fiscal de respaldo, alcanzando el crédito fiscal observado a Bs8.685.56.-.
- vi. Continúa el citado informe indicando que con relación a las **notas fiscales depuradas por el producto exportado**, que al no haber presentado el contribuyente los medios fehacientes de pago, la factura emitida por Magdalena Lumber SRL por Bs276.071.60.-, fue considerada como no válida; sobre las notas fiscales emitidas por Claudia Román Llanos, señala que no existe evidencia de la entrega del bien o acto que suponga la transferencia de dominio y que el contrato de prestación de servicios suscrito entre Claudia Román Llanos y “SERNACOMEX SRL”, demuestra que este último, actúa como prestador de servicios de exportación, habiendo facturado por el servicio de la tramitación de la documentación de exportación, según consta en la factura 3099, además que dicho contrato estipula el cobro de una comisión, una vez tramitada la devolución del CEDEIM por parte de “SERNACOMEX SRL”, más el costo de la Boleta de Garantía, por tanto concluye el informe que el contribuyente actuó como comisionista, alcanzando el crédito fiscal observado a Bs41.643.17.-.
- vii. Respecto al reparo del Gravamen Arancelario (GA), señala el informe citado que las partidas arancelarias a las que correspondían los productos exportados observados, no corresponde para la devolución del GA, determinando un reparo de Bs14.002.-. En resumen, los reparos en el IVA y GA alcanza a un importe total como indebidamente devuelto de Bs61.235.- (fs. 277-282 de antecedentes administrativos).
- viii. En 7 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a “SERNACOMEX SRL” con la Resolución Administrativa GDGSC/DTJC 173/2005 de 4 de noviembre de 2005, que determina diferencias entre el monto solicitado por concepto de devolución impositiva de los períodos abril, junio y julio de 2004 con las notas fiscales presentadas por el contribuyente como respaldo a la solicitud de devolución impositiva, del que resulta un importe indebidamente devuelto a SERNACOMEX SRL de Bs73.986.- (fs. 359-362 de antecedentes administrativos) , de acuerdo al siguiente detalle:

**ADEUDO TRIBUTARIO**

<b>IMPUESTO</b>	<b>PERIODO</b>	<b>OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Bs.</b>	<b>MANTENIM. DE VALOR Bs.</b>	<b>TRIBUTO OMITIDO ACTUALIZADO Bs.</b>	<b>INTERESES Bs.</b>	<b>TOTAL ADEUDADO Bs.</b>
IVA	Abr-04	13.101	896	13.997	1.832	15.829
IVA	Jun-04	1.338	92	1.430	187	1.617
IVA	Jul-04	32.794	2.244	35.038	4.584	39.622
GA	Abr-04	1.916	131	2.047	268	2.315
GA	Jul-04	12.086	827	12.913	1.690	14.603
<b>TOTAL EN UFVs</b>				<b>57.614</b>	<b>7.539</b>	<b>65.153</b>
<b>TOTAL EN Bs</b>		<b>61.235</b>	<b>4.190</b>	<b>65.425</b>	<b>8.561</b>	<b>73.986</b>

Fuente: Resolución Administrativa GDGSC-DTJC 173/2005

## **IV.2. Alegatos de las partes.**

El Servicio Nacional de Comercio Exterior “SERNACOMEX SRL”, mediante memorial presentado en 31 de mayo de 2006 (fs.137 y 138vta. del expediente), formuló alegatos escritos, ratificando los mismos argumentos esgrimidos en su Recurso Jerárquico y señalando adicionalmente que no es aceptable que cualquier factura observada sea descontada del monto recibido en devolución, lo que corresponde es que la depuración, sólo proceda cuando no existe crédito fiscal que respalde, análisis que no fue efectuado por la Administración Tributaria, quien sólo se limitó a descontar el crédito fiscal de las únicas facturas que observaron, sin tomar en cuenta que esas facturas están relacionadas a nuestras ventas y servicios en el mercado interno, en los siguientes extremos:

- i. Señala que la posición asumida por “SERNACOMEX SRL” está plenamente refrendada por la Resolución del Recurso jerárquico STG-RJ/167/2005 de 3 de noviembre de 2005, en este entendido la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz debió mínimamente verificar su criterio al tener conocimiento de las Resoluciones Jerárquicas, por lo cual es inadmisibles que ahora se desconozcan dichas exportaciones.
- ii. Adicionalmente indica que la Administración Tributaria ha observado la devolución del GA, en su Resolución Administrativa con el mismo argumento a las observaciones del IVA, es decir que no se han presentado pruebas fehacientes de pago de las facturas de los proveedores de las mercancías exportadas, sin duda esta es una situación improcedente debido a que la devolución del GA es automática, independientemente de las observaciones por IVA que pudieran tener las facturas de adquisiciones.
- iii. Expresa que por lo señalado no hay ningún motivo o norma que establezca la observación de la devolución del GA, menos aún si existen evidentes pruebas que la

exportación está plenamente documentada por la DUE y documentación pertinente de comercio exterior. La misma Resolución Administrativa establece que se han efectuado correctamente los cálculos de los porcentajes de devolución, pero en líneas más abajo sin ninguna razón relacionada al GA, se ha procedido a ejecutar la Boleta de Garantía por este gravamen inclusive, en resumen se está exigiendo o aplicando un requisito que no es pertinente para el GA, cual es la prueba fehaciente de pago, este es un requisito para la devolución del IVA y la Superintendencia Tributaria lo ha ratificado con el argumento de que el recurrente no documentó sus compras con medios fehacientes de pago, para que los mismos sean aceptados como parte integrante del valor FOB.

iv. Finalmente, en virtud a lo expuesto “SERNACOMEX SRL2 solicita la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa STR-SCZ/N 0055/2005, e improcedentes todos los cargos observados por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

### **IV.3. Antecedentes de derecho.**

#### **i. Ley 2492 o Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Art. 127. (Ejecución de Garantía).** Si la modalidad de devolución se hubiera sujetado a la presentación de una garantía por parte del solicitante, la misma podrá ser ejecutada sin mayor trámite a solo requerimiento de la Administración Tributaria, en la proporción de lo indebidamente devuelto, cuando ésta hubiera identificado el incumplimiento de las condiciones que justificaron la devolución, sin perjuicio de la impugnación que pudiera presentarse.

**Art. 128. (Restitución de lo Indebidamente Devuelto).** Cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente.

#### **ii. Ley 843 (Texto Ordenado vigente)**

**Art. 4.-** El hecho imponible se perfeccionará:

a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de 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.

**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 servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida.

Solo 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 período fiscal que se liquida.

**Art. 11.** Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen.

En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título.

**iii. Ley 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones).**

**Art. 13.** Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las

modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la Ley 843.

**iv. Ley 1963 de 23 de marzo de 1999 (Modificación a la Ley 1489).**

**Art. 2.** Modificase el art.13 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica:

“Debe decir: **ARTICULO 13.** Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la Ley 843”.

**vii. Decreto Supremo 27874**

**Art. 6,- (EJECUCIÓN DE LA GARANTÍA POR MONTOS INDEBIDAMENTE DEVUELTOS).** En aplicación de lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley 2492, la Administración Tributaria ejecutará la garantía presentada como respaldo a la devolución, sin perjuicio de la impugnación de la Resolución Administrativa que consigna el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, así como, los intereses respectivos.

La ejecución de la garantía presentada, sólo podrá suspenderse si el solicitante presenta una nueva garantía conforme a lo establecido en las disposiciones operativas dictadas por la Administración Tributaria, que deberá mantenerse vigente mientras dure el proceso de impugnación.

**vii. Decreto Supremo 25465**

**Art. 6 (PROCEDIMIENTO AUTOMATICO).**- El procedimiento automático consiste en la aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación para determinar, con base presunta, la devolución del GAC pagado por bienes y servicios importados e incorporados en el costo del producto exportado, bajo una de las siguientes modalidades:

a) Las subpartidas arancelarias nuevas o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación menor a un millón de dólares estadounidenses (US\$ 1.000.000.-), recibirán un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB de exportación.

b) Las subpartidas arancelarias nuevas o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación igual o mayor a un millón de dólares estadounidenses (US\$ 1.000.000.-), y menor a tres millones de dólares

estadounidenses (US\$ 3.000.000.-), recibirán un monto equivalente al dos por ciento (2%) del valor FOB de exportación.

c) Los exportadores que inicien actividades de exportación, hasta por sus primeros cien mil dólares estadounidenses (US\$ 100.000.-) de exportación, recibirán un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB exportado, quedando exceptuados de lo dispuesto en los incisos a y b del presente artículo.

d) Los exportadores habituales, cuando el total de sus exportaciones no hubieren superado los cien mil dólares estadounidenses (US\$ 100.000.-) de valor FOB exportado, durante el año calendario anterior, recibirán en el presente año calendario, un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB exportado, únicamente por sus primeros cien mil dólares estadounidenses exportados. Pasado este límite, la devolución del GAC se hará conforme a los coeficientes establecidos por subpartida arancelaria, de acuerdo a lo establecido en los incisos a o b del presente artículo o lo dispuesto en el artículo 7 del presente decreto supremo.

#### **IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Facturas de transporte de empresas no vinculadas con el exportador.**

i. El contribuyente "SERNACOMEX SRL" en el memorial del Recurso Jerárquico señala que las empresas de transporte o cooperativas de transporte en general que prestan los servicios de transporte internacional, en la práctica están conformados por transportistas asociados y sub-contratados. Todos los exportadores firman contratos únicamente con las empresas de transporte internacional y estas empresas están autorizadas a sub-contratar o a utilizar a sus transportistas asociados, que llevan la mercancía a su destino y son quienes emiten la factura; por lo que habiendo presentado documentación referente a la factura 166 de "EDSON VALVERDE PARDO", indica que ha demostrado la relación existente entre el transportista, la transportadora y "SERNACOMEX SRL", así como el peso de la mercancía exportada; adicionalmente, presentó como prueba documental de reciente obtención Certificación de la Empresa de Transportes Valverde.

ii. Al respecto, en principio se debe señalar que de conformidad al art. 53 y siguientes de la Ley 1990 (LGA), un transportador internacional de mercancías es toda persona autorizada por autoridad competente, que se responsabiliza por la operación de tránsito aduanero internacional bajo el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional. Para obtener la autorización de operaciones de Tránsito Aduanero Internacional, el



transportador internacional debe registrarse y constituir suficiente garantía ante la “ANB” para responder por las mercancías que transporta. Por otro lado, dicho transportador debe presentar y dejar copia del MIC/DTA a su ingreso y/o salida del territorio aduanero y, es el responsable de ejecutar el servicio de transporte ya sea directamente o **mediante la utilización de medios de transporte pertenecientes a terceros igualmente autorizados**, en este marco legal se pasa analizar las facturas observadas.

- ii. La **factura 166** emitida por Edson Valverde Pardo el 1 de abril de 2004, por Bs10.665.- fue observada por la Administración Tributaria y ratificada por la Superintendencia Tributaria Regional, debido a que los datos del transportista consignados en el “MIC” y en el Certificado de Salida, no coinciden con los datos del emisor de la factura.
  
- iii. De la revisión y compulsas de la factura 166 y todos los documentos de exportación relacionada con la factura citada, documentos presentados como pruebas en esta instancia jerárquica (fs. 9-15 del Cuaderno de Antecedentes Cuerpo I) se evidencia que, la cantidad de mercancía exportada (21.640 Kg. de desperdicios de aluminio, que incluye una tara de 3.300Kg.) coincide con la cantidad consignada en la factura 166, con la DUE C 2048, Certificado de Salida 422/2004 y el MIC/DTA 49013; sin embargo, toda vez que “SERNACOMEX SRL” efectuó contrato de transporte con la Empresa de Transportes Valverde, y no fue ésta directamente la que prestó el servicio, sino el transportista subcontratado Edson Valverde Pardo, se evidencia también que existe contradicción por cuanto según Certificación emitida por Transportes Valverde señala que la factura 166 fue emitida por Edson Valverde Pardo, (fs. 120 del expediente) y el Certificado de Salida 422/2004 y el MIC/DTA 49013, relacionada con la factura 166, consignan a Sergio Roberto Vélez Chocan, (domiciliado en Las Lechuzas N° 2040 Arica, Chile), como el transportista que efectuó el servicio con el vehículo placa SF5097.
  
- v. Corresponde también señalar que el recurrente, no ha demostrado la relación entre la Empresa de Transportes Valverde (contratado), Edson Valverde Pardo (subcontratado) con Sergio Roberto Vélez Chocan (transportista), más aún cuando la verificación a la documentación contable se evidencia que el pago fue efectuado a Edson Valverde Pardo, sin embargo el transporte de la mercancía exportada según la DUE C 2048 fue efectuada por Sergio Roberto Vélez Chocan según los Certificados de Salida como en los MIC’s/DTA’s. Respecto a la Certificación emitida por Transportes Valverde (fs. 120 del expediente), la misma únicamente establece

quien emitió la factura 166, en este entendido este documento no prueba plenamente la vinculación entre el transportista que efectuó el servicio y “SERNACOMEX SRL” ya que si bien el transporte a través de terceros, es una figura contemplada en el art. 55 de la Ley 1990 (LGA), fue otro el transportista quien efectuó el servicio, y no el señalado como subcontratado por la empresa Transporte Valverde.

- vi. Asimismo se evidencia que, de la revisión detallada de la DUE C 2048, las condiciones pactadas para la entrega de la mercancía, con el comprador AMI TRADING (USA) INC según la casilla 20 de la DUE “Condiciones de entrega (INCOTERM)” son “FOB Santa Cruz - Bolivia”, de igual manera en la Factura de Exportación 0042 señala “FOB Santa Cruz”, es decir que no incluye los costos del transporte de Santa Cruz – Arica Chile. En la casilla 18 de la DUE referente a la “Empresa de Transporte hasta la frontera” se encuentra en blanco, vale decir no consigna el nombre de la empresa transportadora, lo cual es consistente con la modalidad contratada.
- vii. En este punto se debe aclarar que los "INCOTERMS " son los términos comerciales internacionales que definen y reparten claramente las obligaciones, los gastos y los riesgos del transporte internacional y del seguro, tanto para el exportador como para el importador, teniendo por objeto establecer reglas claras para el uso y la interpretación de términos utilizados en la modalidad de pago del transporte internacional, seguros y otros gastos, para que de esta manera no existan o se reduzcan los malentendidos o interpretaciones erróneas.
- viii. Consecuentemente y habiéndose verificado que “SERNACOMEX SRL” pactó la modalidad de “INCOTERM”, denominada “FOB” (Free On Board – Franco a Bordo), Santa Cruz, según la cual, “El vendedor entrega la mercadería al medio de transporte determinado por el comprador, sin pago del transporte principal”, vale decir que SERNACOMEX SRL según la DUE y la Factura Comercial presentada, no asumió la obligación del pago del transporte de Santa Cruz hasta Arica Chile, por cuanto la modalidad convenida con su comprador “FOB Santa Cruz” y dicho gasto fue absorbido por su comprador (importador), limitándose SERNACOMEX SRL a entregar la mercancía en Santa Cruz. Por todo lo fundamentado, esta instancia jerárquica confirma la Resolución de Alzada que ratificó la observación de la factura 166 emitida por Edson Valverde Pardo por un crédito fiscal por **Bs1.386.-**.
- ix. En relación a las **facturas 60 y 61** “SERNACOMEX SRL” en el recurso jerárquico señala que las pruebas presentadas demuestran que las DUE’s se encuentran

relacionadas con los Certificados de Salida, Manifiestos de Carga, Facturas de Exportación, por tanto los gastos de transporte se encuentran vinculados a la exportación; además que la Certificación de la Empresa de Transporte no fue valorada en la Resolución de Alzada.

- x. De la revisión y compulsas a las facturas 60 y 61 y documentos de respaldo relacionados a la exportación, se evidencia que las mismas fueron emitidas por Expreso Trans Bolivia Ltda., ambas del 28 de abril de 2004, por Bs7.119.- cada una, observadas por la Administración Tributaria debido a que los datos del transportista consignados en los MIC's y los Certificados de Salida, no coinciden con los del emisor de la factura; aspecto confirmado por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.
- xi. Al respecto, de la valoración y compulsas de los antecedentes en esta instancia se jerárquica, se evidencia que las cantidades de mercancía exportada (18.210 Kg. y 18.072 Kg de desperdicios de aluminio respectivamente) coinciden con los documentos de exportación; sin embargo, tal como lo observó la Administración Tributaria, el transportista registrado en los Certificados de Salida y los MIC's/DTA's (casilla 9 CAMION ORIGINAL: Nombre y Domicilio del Propietario) es Trans Veizaga y Veizaga Ltda., con Registro 13.104.371-7/SSP/SP Corumbá - Ms – Brasil, y no así la empresa de transporte Expreso Trans Bolivia Ltda., que fue la empresa emisora de las facturas 60 y 61 observadas (fs.18 - 19 y 25-26 de Cuaderno de Antecedentes Cuerpo I).
- xii. Respecto a las Certificaciones emitidas por Expreso Trans Bolivia Ltda. (fs. 22 de Cuaderno de Antecedentes Cuerpo I y 121 del expediente), las mismas únicamente establecen que emitió las facturas 60 y 61, sin embargo "SERNACOMEX SRL" no aclaró por que tanto en los Certificados de Salida como en los MIC's/DTA's, se encuentran registrado como transportista a Trans Veizaga y Veizaga Ltda., en este entendido estos documentos no prueban plenamente la vinculación entre el transportista que efectuó el servicio y "SERNACOMEX SRL".
- xii. Asimismo, de la revisión detallada de las DUEs C 138 y C 102 correspondientes a las facturas 60 y 61, se evidenció que las condiciones pactadas para la entrega de la mercancía con el comprador SP METALS TRADE LTDA, consignadas en la casilla 20 de las DUE's "Condiciones de entrega (INCOTERM)" en ambos casos consigna "FOB Santa Cruz - Bolivia", de igual forma, en las Facturas de Exportación 0040 y 0038, indican "FOB Santa Cruz", es decir no incluye el costo del flete; además, en la casilla 18 de la DUE referente a la "Empresa de Transporte hasta la frontera" se

encuentra en blanco, vale decir no consigna el nombre de la empresa transportadora, lo cual es lógico al ser el importador quien contrato el servicio de transporte.

xiii. Consecuentemente y habiéndose verificado que “SERNACOMEX SRL” pactó la modalidad de “INCOTERM”, denominada “FOB” (Free On Board – Franco a Bordo) Santa Cruz, vale decir que SERNACOMEX SRL según las DUE´s y Facturas Comerciales presentadas, no asumió la obligación del pago del transporte, por cuanto la modalidad convenida con su comprador “FOB - Santa Cruz” implica que no incurrió con el gasto del flete debido a que dicho gasto fue absorbido por su comprador (importador), limitándose “SERNACOMEX SRL” a entregar la mercancía en Santa Cruz. Por todo lo fundamentado, corresponde en esta instancia confirmar la Resolución de Alzada ratificando las observaciones de las facturas 60 y 61 por un crédito fiscal por **Bs1.850.-**.

xiv. Con relación a las **facturas 277, 2613 y 23** emitidas por Carricar Transportes, Trans Cañoto y Víctor Morales respectivamente, y toda vez que no fueron impugnadas en el presente recurso jerárquico, se confirma la Resolución de Alzada debido a que el contribuyente no desvirtuó dicha observación con documentación de respaldo correspondiente, ratificando el cargo por **Bs4.113.-**

#### **IV.4.2. Facturas observadas por no contar con medios fehacientes de pago.**

i. El recurrente “SERNACOMEX SRL” en el recurso jerárquico señala que ni el “SIN” ni la Superintendencia Tributaria Regional valoraron sus pruebas que demuestran la efectiva exportación de mercadería y del contrato de prestación de servicios suscrito con Claudia Román Llanos (emisora de las facturas) según el cual ella sería la única responsable de la cobranza de la exportación al importador así como de todas las gestiones inherentes a la misma, contrato que no fue considerado como medio de pago, cuando dicho documento establece que el proveedor de la adquisición de la mercadería es quien realizará la cobranza de la factura de la exportación y que según la documentación de exportación, es “SERNACOMEX SRL” el titular de la mercadería exportada.

ii. De la revisión y compulsas a las **facturas 27 y 28** se evidencia que, ambas facturas fueron emitidas por Tienda de Telas BRANTEX de Claudia Roman Llanos, el 10 y 12 de abril de 2004 por Bs24.300.- y Bs19.960.50 respectivamente (fs. 219-220 de antecedentes administrativos), observadas por la Administración Tributaria debido a la falta de presentación de los medios fehacientes de pago, aspecto confirmado por

la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz en aplicación al numeral 11 del art. 66 de la Ley 2492 (CTB).

- iii. Asimismo, se evidencia que iniciada la fiscalización, la Administración Tributaria mediante CITE: GDSC-GRACO/DDF/OF. N° 01-870/2005 de 21 de octubre 2005, solicitó a “SERNACOMEX SRL” los medios fehacientes de pago de su proveedora Claudia Román Llanos, solicitud que no fue atendida, presentando solamente contrato de prestación de servicios, por lo que el “SIN” elaboró el Acta de Inexistencia de Elementos (fs. 8-9 de antecedentes administrativos), hecho que confirma que no presentó los medios fehacientes de pago solicitados correspondientes a las facturas 27 y 28.
- iv. Conforme establece el art. 8 de la Ley 1340 (CTb) y el art. 8-II de la Ley 2492 (CTB), la interpretación de las normas deberá hacerse asignando el significado que más se adapte a la *realidad económica* de la operación, con el objeto de evidenciarse si los hechos se ajustan o no, a efectos tributarios, a la realidad económica o material de los hechos.
- v. El principio de realidad económica, implica para una parte de la doctrina tributaria que *“En derecho, no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites demarcados por el orden público, el tratamiento jurídico a que quieren someter sus obligaciones. Muchas veces se da la posibilidad de elegir diferentes encuadres jurídicos para lograr fines idénticos. Sucede que cuando se realiza un acto jurídico o una negociación, puede distinguirse la intención empírica (intentio facti) y la intención jurídica (intentio iuris). La intención empírica es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza. La intención jurídica se dirige a alcanzar determinados efectos jurídicos, para lo cual el acto se encuentra en una específica figura del derecho”* (Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Astrea, p. 247).
- vi. En este sentido, del análisis del Contrato de Prestación de Servicios para Exportaciones (fs. 36 del cuaderno de pruebas), suscrito entre Claudia Román Llanos y SERNACOMEX SRL, se evidencia que la *intentio facti* y la *intentio iuris* de las partes no se encuentran en armonía, debido a que el instrumento utilizado, el “Contrato”, si bien se enmarca dentro de los parámetros legalmente aceptados para obligar a las partes, la *intentio facti* del mismo no es que “SERNACOMEX SRL” adquiera la propiedad de la mercancía para ser exportada, sino la de prestar servicios de tramite de exportación, evidencia que la forma jurídica utilizada por las

partes, es manifiestamente inapropiada a la intención económica de las partes, con el objetivo de obtener un beneficio fiscal de manera indebida

vii. Adicionalmente, cabe señalar que el contrato es el *“Pacto o convenio entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas”* (Manuel Osorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, pág.232, Ed. Heliasta), por lo que, el mismo no puede ser considerado como una prueba de pago efectuado por “SERNACOMEX SRL” a “Claudia Román Llanos”, toda vez que este instrumento jurídico únicamente prueba la existencia de una obligación existente entre las partes y que puede ser utilizado de manera coercitiva, demandando su cumplimiento en la vía judicial correspondiente, pero no demuestra que la obligación hubiese sido efectivamente pagada.

viii. Conforme al análisis realizado precedentemente, según las cláusulas del contrato, Claudia Román Llanos es efectivamente el exportador y “SERNACOMEX SRL” es el intermediario, y conforme establece el num. 2 de este contrato, “SERNACOMEX SRL” únicamente se obliga a confeccionar la documentación y realizar los trámites necesarios para efectivizar la exportación, lo cual no lo convierte en exportador, como pretende asumir este contribuyente y por lo tanto tampoco lo hace beneficiario de la devolución de CEDEIM’s, que conforme dispone el art. 13 de la Ley 1489, modificada por el art. 2 de la Ley 1963, el Estado se compromete, con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, a devolver a **los exportadores, no a las empresas que prestan de servicios de exportación**, un monto igual al Impuesto al IVA pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, por lo que en el presente caso se establece que a “SERNACOMEX SRL”, no se le puede considerar como el exportador de las mercancías adquiridas a Claudia Roman Llanos, sino mas bien, es la empresa que presta servicios de trámites de exportación.

ix. Por otro lado, de la revisión de la documentación de exportación que relaciona “SERNACOMEX SRL” con las facturas 27 y 28, como ser la DUE C 5851, Certificado de Salida 711/2004, Guía o Conocimiento Aéreo 051 1234481 3 y la Factura de Exportación 0049 (fs. 45-49 de antecedentes administrativos), se puede establecer que la exportación de las prendas de vestir fue por vía aérea; sin embargo existe contradicción, al verificar la información consignada en las casillas 18 y 20 de las DUE citada, referente a las “Condiciones de entrega (INCOTERM)” que registra “FOB Santa Cruz, Bolivia” y referente a la “Empresa de Transporte hasta la frontera” que se encuentra en blanco, además de evidenciarse que la Factura de Exportación 0049, no cuenta con detalle del costo del transporte.

x. Consecuentemente, habiéndose verificado que “SERNACOMEX SRL” por un lado presentó documentación que demuestra que el transporte de la mercancía exportada fue por vía aérea, por otra parte de la DUE se evidencia que la modalidad de “INCOTERM” pactado fue “FOB-Santa Cruz”, por lo que “SERNACOMEX SRL” no asumió la obligación del pago del transporte, por cuanto la modalidad convenida con su comprador implica que no incurrió con el gasto del flete, contradicciones que conllevan a establecer que no se realizó la transacción efectiva mediante las facturas 27 y 28, además de no contar estas facturas con los medios fehacientes de pago u otros documento que acredite el pago de dichas facturas, tales como recibos, comprobantes de egreso etc. por lo que corresponde confirmar la Resolución de Recurso de Alzada que mantuvo el reparo por crédito indebidamente devuelto de **Bs5.754.-**.

xi. En relación a la **factura 1** emitida por Magdalena Lumber SRL, “SERNACOMEX SRL” en este Recurso Jerárquico señala que presentó todas las pruebas que permiten verificar la realización de la transacción, y que la Administración no puede desconocer formas de pago, como es la compensación, ya que la observación se debe a que el pago se lo efectuó mediante cheque girado a Rodrigo Salek Rioja a solicitud de Magdalena Lumber, por lo que no se puede presumir la inexistencia de la transacción, mas aún cuando documentos como los Certificados Forestales demuestran que hubo transferencia de dominio.

xii. De la revisión y compulsas de la factura 1 emitida por Magdalena Lumber SRL se evidencia que fue emitida el 15 de julio de 2004, por la compra de 41.32 m<sup>3</sup> de madera quina en tablas a razón de Bs6.680.- el m<sup>3</sup>, haciendo un total de Bs276.071.60.-, factura observada por la Administración Tributaria debido a que el “SERNACOMEX SRL”, no presentó los medios fehacientes de pago a su proveedor, mismos que le fueron solicitados mediante CITE: GDSC-GRACO/DDF/OF. N° 01-870/2005 de 21 de octubre 2005, solicitud que no fue atendida, por lo que emitieron el Acta de Inexistencia de Elementos (fs. 8-9 de antecedentes administrativos), oportunidad en la cual “SERNACOMEX SRL” aclaró que extravió el Contrato de compra-venta con dicho proveedor.

xiii. De la documentación solicitada por la Administración Tributaria a “SERNACOMEX SRL”, este únicamente presentó documentación relativa a la exportación, consistente en la DUE C 7164, Certificado de Salida 422/2004, los MICs/DTA 128978 y 129404, la Factura de Exportación 0056 y no así el medio de pago a su proveedor, sin embargo en la instancia de alzada mediante memorial del 14 de febrero de 2006, presentó fotocopia simple del Comprobante de Egreso 439 de 14 de junio de 2004

(fs. 41-43 vta. del expediente), por lo que en esta instancia jerárquica se efectúa el análisis de la procedencia del crédito fiscal.

xiv. En este punto se debe señalar que de acuerdo con la doctrina y legislación tributaria vigente en nuestro país, así como línea de esta Superintendencia Tributaria General asumida en la Resolución Jerárquica STG-RJ/0164/2005 -entre otras- existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara: 1) estar respaldado con la factura original; 2) que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente.

xv. El primer requisito, referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la factura, nota fiscal o documento equivalente según el art. 4 de la Ley 843, en el presente caso fue cumplido por cuanto la factura original fue verificada por la Administración Tributaria (fs. 221 de antecedentes administrativos). En relación al segundo requisito, el art. 8 de la Ley 843, señala que dichas transacciones se encuentren vinculadas con la actividad del contribuyente, que para el presente caso también se cumplió, por cuanto la factura observada corresponde a la compra de madera quina, producto vinculado a la actividad exportadora.

xvi. Por último, el tercer requisito es que la transacción haya sido efectivamente realizada, de la verificación a la fotocopia simple del Comprobante de Egreso 439 de 14 de junio de 2004, por \$us6.892.67.- equivalentes a Bs54.589.95.-, se evidencia que la glosa del comprobante registra "*Remesa Singapur p/exp. mad. a China*" a favor de Rodrigo Salek R. con cargo a la "*Cuenta 2.1.2.01.01 Transp. Fletes y Serv. a Liqu. CH 4800 BISA O/Rodrigo Salek R Saldo*, y el pago fue realizado a Rodrigo Salek R con CI 2840435 SC, respaldo con fotocopia simple del cheque 04800 de 14 de junio de 2004, del Banco Bisa por \$us6.892.67.-, pago realizado según autorización de Magdalena Lumber SRL, de acuerdo a certificación presentada por "SERNACOMEX SRL" en esta instancia jerárquica.

xvii. Sin embargo, contablemente no registra la compensación por operaciones comerciales relacionados con la factura 1, como indicó el recurrente en su recurso jerárquico, por cuanto contabiliza el pago por fletes por \$us6.892.67.-, y no el pago por compensación a Magdalena Lumber SRL, es más, dicho comprobante ni siquiera hace mención a esta empresa, y registra como contra cuenta el pago de fletes, siendo que la factura 1 corresponde a compra de madera quina en tablas, además que el importe cancelado de Bs54.589.95.- difiere del importe consignado en la factura 1 por Bs276.071.60.-, consecuentemente al no existir relación del pago



efectuado con la factura observada, se concluye que “SERNACOMEX SRL” no demostró la efectiva realización de la compra de madera según la factura observada, correspondiendo confirmar a la Resolución de Alzada que mantuvo la observación por crédito fiscal indebidamente devuelto de **Bs35.889.31.-**.

xviii. En este punto, cabe aclarar que la Administración Tributaria observo el crédito fiscal de la factura 1 de Magdalena Lumber SRL, por Bs32.794.-, siendo el crédito fiscal correcto Bs35.889.31.- (Importe total de la factura Bs276.071.60).

#### **IV.4.3. Gravamen Arancelario (GA)**

- i. “SERNACOMEX SRL” indica que la Administración Tributaria ha observado la devolución del GA, con el mismo argumento a las observaciones del IVA, es decir que no se han presentado pruebas fehacientes de pago de las facturas de los proveedores de las mercancías exportadas, situación que considera improcedente debido a que la devolución del GA es automática, independientemente de las observaciones por IVA que pudieran tener las facturas de adquisiciones, toda vez que no existe norma que establezca la observación de la devolución del GA, más aún cuando la exportación fue plenamente documentada.
- ii. Al respecto, con carácter previo es oportuno citar que el DS 23574 de 29 de julio de 1993, ya disponía en el art. 20 que las solicitudes de reintegro del GAC (ahora GA) serían resueltas por la DGII (ahora “SIN”). El art. 12 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, modificado por el art. 1 de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, establece que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.
- iii. Es así que el art. 16 de la Ley 1489, dispone que el Estado devolverá a los exportadores en el marco de convenios internacionales los **montos efectivamente pagados por ellos o por terceras personas** por concepto de gravámenes aduaneros derivados de la importación de mercancías y servicios del universo arancelario, incorporados en los costos de las mercancías.
- iv. Por su parte, el art. 5 del DS 25465 establece que el GA a ser devuelto por exportación, se establecerá en base a los aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial.

- v. El art. 6 del citado DS 25465 establece un procedimiento automático que consiste en la aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación, para determinar sobre base presunta, la devolución del GA pagado por bienes y servicios importados e incorporados en el costo del producto exportado con la modalidades establecidas en el mismo artículo.
- vi. En este sentido, si bien la devolución del GA no tiene relación con la devolución del IVA en el presente caso, toda vez que el GA es un impuesto que se devuelve sobre base presunta, se debe recordar que la condición necesaria para la devolución es que el contribuyente haya exportado efectivamente la mercadería, exportación que debe ser probada fehacientemente. En este sentido, se debe hacer un examen de la documentación presentada por “SERNACOMEX SRL”, para demostrar la exportación efectiva para los casos observados en el IVA que no contaban con medios fehacientes de pago.
- vii. En el caso de las facturas 27 y 28 de Claudia Román Llanos y la factura 1 de Magdalena Lumbar SRL, por compra de mercadería que fuera presuntamente exportada, la documentación presentada demuestra que la mercadería salió del territorio boliviano, mediante la DUI C 5851 Certificado de Salida, factura de exportación y Guía Aérea con destino Puerto Rico, vía Miami Florida y la exportación mediante la DUI C 7164, con certificado de salida, factura de exportación y dos MIC/DTA. Esta documentación demuestra que el producto ingresó a territorio extranjero (fs.45-49 y 127-133 de antecedentes administrativos) por lo cual se cumplió la condición de la exportación, independientemente que la adquisición de la mercadería se haya realizado en los hechos como intermediario de los verdaderos exportadores y con ello no haya podido “SERNACOMEX SRL”, probar el pago de las mercaderías que le hubieran otorgado el derecho al crédito fiscal en el IVA.
- viii. En consecuencia, el importe observado por GA no corresponde, por lo que esta instancia jerárquica **revoca** en este punto la Resolución del Recurso de Alzada de **Bs14.002.-**.

#### **IV.3.4. Determinación del crédito fiscal indebidamente devuelto.**

- i. La Administración Tributaria determinó el crédito indebidamente devuelto efectuando en el “Cuadro Resumen de Adeudos” (fs. 18 de antecedentes administrativos), el siguiente procedimiento para el IVA: al importe recibido por devolución impositiva correspondiente a los períodos abril, junio y julio 2004, por Bs25.758.82, Bs10.241.50 y Bs40.000.- respectivamente, que totalizan Bs76.000.- disminuyó el total del crédito fiscal reconocido como válido por Bs28.767.-, cuya diferencia denominó “crédito fiscal indebidamente devuelto” monto que asciende a Bs47.233.-, esta forma de

liquidación debió considerar el arrastre de saldos a favor del contribuyente del periodo anterior o en todo caso, si la Administración Tributaria se eligió una liquidación directa, debió basarse sobre el monto total de las facturas observadas, cuyo crédito fiscal totaliza para los tres periodos a Bs50.328.74, tal como se evidencia en los cuadros “Notas fiscales no computables a la Exportación- Transporte” y “Notas fiscales no computables a la Exportación- Producto Exportado” (fs. 25 y 28 de antecedentes administrativos), que muestran las facturas observadas y consiguientemente el crédito fiscal observado, de acuerdo al siguiente cuadro:

CREDITO FISCAL INDEBIDAMENTE DEVUELTO SEGÚN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
Expresado en bolivianos

PERIODO	N° FACT	FECHA	RAZON SOCIAL EMISOR	IMPORTE TOTAL	CREDITO FISCAL	ANEXO	OBSERVACIÓN
Abril	201	02/04/2004	Migel Castellón	10.270,00	1.335,10	Transporte fs. 25	Transp. no vinculado a la exportación
	166	01/04/2004	Edson Valverde	10.665,00	1.386,45		Transp. no vinculado a la exportación
	60	28/04/2004	Trans Expreso Bolivia	7.119,00	925,47		Transp. no vinculado a la exportación
	61	28/04/2004	Trans Expreso Bolivia	7.119,00	925,47		Transp. no vinculado a la exportación
	277	01/04/2004	Carricar Transportes	11.060,00	1.437,80		Transp. no vinculado a la exportación
	2613	27/04/2004	Trans Cañoto	10.283,00	1.336,79		Transp. no vinculado a la exportación
	Total parcial				56.516,00	7.347,08	
	27	10/04/2004	Claudia Roman	24.300,00	3.159,00	Producto Exportado fs. 28	Sin medio de pago
	28	12/04/2004	Claudia Roman	19.960,50	2.594,87		Sin medio de pago
	Total parcial				44.260,50	5.753,87	
Total abril				100.776,50	13.100,95		
Junio	23	07/06/2004	Victor Morales	10.296,00	1.338,48	Transporte fs. 25	Transp. no vinculado a la exportación
	Total junio				10.296,00	1.338,48	
Junio	1	15/07/2004	Magdalena Lumber SRL	276.071,60	35.889,31	Producto Exportado fs. 28	Sin medio de pago
	Total julio				276.071,60	35.889,31	
TOTAL OBSERVADO				387.144,10	50.328,73		

ii. Por lo expuesto, en vista al error detectado en el procedimiento de liquidación, en esta instancia jerárquica se corrige la liquidación, determinando el crédito fiscal indebidamente devuelto sobre la base del total de las facturas observadas en los periodos abril, junio y julio de 2004, por lo que el crédito fiscal indebidamente devuelto a “SERNACOMEX SRL” asciende a Bs48.993.-.

iii. En resumen, por los fundamentos expuestos se revoca parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada en el parte referida al cargo determinado por devolución del GA por exportaciones, por Bs14.002.- y se mantiene firme y subsistente el cargo determinado por crédito indebidamente devuelto en el IVA de **Bs48.993.-** de acuerdo al siguiente detalle:

#### TOTAL OBSERVADO

(Expresado en Bolivianos)

IMPUESTO	PERIODO	S/G RESOLUCION DETERMINATIVA	S/G RESOLUCION DEL RECURSO ALZADA			S/G RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO		
		IMPUESTO OMITIDO	CONFIRMADO	SIN EFECTO	TOTAL	TOTAL OBSERVADO	CONFIRMADO	SIN EFECTO
IVA	Abr-04	13.101	11.766	1.335	13.101	13.101	11.766	1.335
IVA	Jun-04	1.338	1.338		1.338	1.338	1.338	
IVA	Jul-04	32.794	32.794		32.794	35.889	35.889	
TOTAL OBSERVADO IVA		47.233	45.898	1.335	47.233	50.328	48.993	1.335
GA	Abr-04	1.916	1.916		1.916	1.916		1.916
GA	Jul-04	12.086	12.086		12.086	12.086		12.086
TOTAL OBSERVADO GA		14.002	14.002	0	14.002	14.002	0	14.002
TOTALES		61.235	59.900	2.670	61.235	64.330	48.993	15.337

iv. Asimismo, se debe considerar que la Administración Tributaria solicitó al Banco "BISA SA" la ejecución de boletas de garantía, como resultado del trámite de verificación por CEDEIM posterior, en respuesta el referido Banco "BISA SA" remitió el cheque de gerencia 0048693 emitido a la orden del Servicio de Impuestos Nacionales - Tributos Fiscales, por la suma de Bs73.986.- importe del cual Bs61.235.- corresponde a crédito fiscal indebidamente devuelto; Bs4.190.- a mantenimiento de valor; y Bs8.561.- a intereses; posteriormente la Gerencia Distrital "GRACO" Santa Cruz del "SIN" procedió al depósito mediante Boletas de Pago 6015, vale decir que los conceptos observados por la Administración Tributaria fueron cobrados en su totalidad al ejecutar la boleta de garantía presentada por "SERNACOMEX SRL" por lo que corresponde a la Administración Tributaria efectuar la devolución del importe revocado correspondiente a IVA de Bs1.335.- y a GA por Bs14.002.- de acuerdo a los alcances de la presente Resolución.

Por los fundamentos técnicos jurídicos determinados precedentemente, la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR-SCZ/N° 0055/2005 de 24 de marzo de 2006, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492, concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

### **RESUELVE:**

**REVOCAR parcialmente** la Resolución STR-SCZ/ 055/2005 de 24 de marzo de 2006, dictada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, en la parte referida al cargo determinado en el GA por Bs14.002.- En consecuencia, firme y subsistente el crédito fiscal indebidamente devuelto de **Bs48.993.-**, sea conforme al art. 201-I inc. a) de la Ley 3092 (Titulo V del CTB).

### **Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

Fdo. Lic. Ramiro Cabezas Masses  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO GENERAL a.i.  
Superintendencia Tributaria General