

## **RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0243/2006**

**La Paz, 4 de septiembre de 2006**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/N 0074/2006 de 5 de mayo de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **“ADM-SAO SA”**, representada legalmente por Carlos Gerardo Pinto Montaña.

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

Número de Expediente: **STG/0178//SCZ-0001/2006.**

**VISTOS:** Los Recursos Jerárquicos interpuestos por la Gerencia “GRACO” Santa Cruz del “SIN” y por “ADM SAO SA” (fs. 176-177 y 197-201 vta. del expediente); la Resolución STR-SCZ/N 0074/2006 del Recurso de Alzada (fs. 158-172 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0243/2006 (fs. 226-244 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **Antecedentes de los Recursos Jerárquicos.**

##### **I.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia “GRACO” Santa Cruz del “SIN”, legalmente representada por Víctor José Miguel Sanz Chávez acreditó personería según Resolución Administrativa 03-0905-03 de 1 de diciembre de 2003 e interpone Recurso Jerárquico (fs. 176-177 del expediente) impugnando la Resolución de Alzada STR-SCZ/N 0074/2006 de 5 de mayo de 2006, con los siguientes argumentos:

- i. Indica que la Resolución impugnada en su Considerando V, inc. a), establece como normativa aduanera aplicable al transportador internacional, los arts. 53, 54, 55 y 57 de la Ley 1990 o Ley General de Aduanas (LGA) y art. 89 del DS 25870 o Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA).

- ii. Expresa que la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz considera y establece la normativa legal aplicable al Régimen especial de Tránsito Internacional de Mercancías, incluso al art. 89 del DS 25870 (RLGA) que estipula las causales para no aceptar el MIC/DTA, siendo una de ellas que el transportador no se encuentre registrado ante la Aduana Nacional de Bolivia “ANB”.
- iii. Manifiesta de igual manera que la Resolución STR-SCZ/N 0074/2006 reconoce la facultad de la “ANB” de llevar un registro de los medios de transporte autorizados, así como las unidades de transporte de uso comercial, en el caso presente, se estableció incumplimiento de este aspecto por la empresa transportista de carga.
- iv. Indica que la conclusión del Superintendente Tributario Regional vulnera el principio de legalidad, concretamente el art. 89 del DS 25870 (RLGA) e incluso la realidad material de los hechos, motivo del presente procedimiento, a decir del Superintendente que las facturas por servicio de transporte que no fueron objetadas por su vinculación o por la falta de medios fehacientes de pago, no pueden ser motivo para denegar el derecho a la devolución del crédito fiscal, sin importar la legalidad misma del transporte internacional de carga ejecutado.
- v. Finalmente, la Administración Tributaria en virtud de lo señalado, solicita revocar parcialmente la Resolución Administrativa STR-SCZ/N 0074/2006 sólo en el punto impugnado.

## **I.2. Fundamentos del Contribuyente “ADM-SAO SA”.**

El contribuyente “ADM-SAO SA” legalmente representada por Carlos Gerardo Pinto Montaña, en mérito al Testimonio de Poder 169/2004 de 27 de mayo de 2004 (fs. 3-5 vta. del expediente) interpone Recurso Jerárquico (fs. 197-201 vta. del expediente) impugnando la Resolución STR-SCZ/N 0074/2006, del Recurso de Alzada, con los siguientes argumentos:

- i. Expresa que a los efectos del presente recurso, se debe remarcar que el crédito fiscal cuya denegación ha sido ratificada por la Resolución de Alzada STR-SCZ/N 0074/2006, corresponde a la compra de soya de tres proveedores: Pablo Álvarez Soberón (Comercial Santa Ana), Zenón Mita Guzmán (Agropecuaria Campo Verde) y Arsenio Molina (Granelera Mineros).

- ii. Manifiesta que la lógica de la Administración Tributaria y de la Resolución de Alzada, es que solamente las facturas cuyos débitos fiscales han sido pagados por el proveedor, dan derecho a la devolución del crédito fiscal, esto carece de todo asidero lógico y legal, aseveración que se funda en el hecho de que otras operaciones en las que el procedimiento es el mismo, con la diferencia de que los proveedores pagaron sus impuestos, no fueron objeto de observación alguna.
- iii. Señala que la Administración Tributaria condiciona la devolución del crédito fiscal al pago del débito fiscal por parte del proveedor, siendo que el supuesto de la ley es que cuando el exportador soporte impuestos indirectos (IVA) en el precio del producto, le sean devueltos vía CEDEIM. Los exportadores no tienen ninguna facultad para controlar, comprobar, verificar, fiscalizar o investigar si los proveedores cumplen o no con la Ley. Estas facultades son, privativas de las Administraciones Tributarias y así está dispuesto en los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB), por lo que el hecho de que los proveedores no hayan atendido el requerimiento de la Administración Tributaria o hayan incumplido sus obligaciones tributarias, es una situación que compromete y compete a la Administración Tributaria y a esos contribuyentes.
- iv. Arguye “ADM-SAO SA” que es absolutamente ajena a tales situaciones por lo que el incumplimiento de deberes u obligaciones de terceros no sirve como argumento para enervar el ejercicio del exportador; es más, ocultar este razonamiento con fundamentos intrascendentes, como el de “los comprobantes de egreso no consignan el número de factura” o “no hubo egreso”; o invocar una RND que no es aplicable al caso, es un daño al orden constituido, a la seguridad jurídica y en este caso, un atentado a los derechos del contribuyente exportador. En ocasión de una anterior fiscalización Pablo Álvarez Soberón fue habido y se comprobó el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por tanto no hubo observaciones, sin embargo esta vez, no se apersona y se opta por recursos infundados para negar la devolución.
- v. Indica que según el análisis de la Superintendencia Tributaria Regional, los comprobantes de egreso, órdenes de pago, comprobantes contables de ingreso y egreso de caja, facturas, cheques con pago certificados por el Banco Unión SA, carta de autorización de cobro, sólo sirven para evidenciar el cumplimiento de la primera condición para el beneficio del crédito fiscal, por demostrar la existencia de las facturas, a nombre del proveedor y con su número de RUC. Sin embargo, a pesar de aceptar la vinculación, mediante la fórmula “si bien el concepto es un gasto vinculado a la actividad gravada”, concluye que no son suficientes para demostrar la

vinculación de esas transacciones a la actividad exportadora debido a que los comprobantes no consignan los números de facturas, que es, la segunda condición.

vi. Aduce que el criterio de que si no se consigna el número de factura en los comprobantes de egreso, las transacciones no están vinculadas con la actividad, insulta la razón, si el comprobante de egreso determina la vinculación no tienen ninguna compra realizada, debido a que ningún comprobante de egreso consigna número de factura por diversas razones. No existe norma que así lo disponga, debido a que la entrega de la factura suele ser posterior a la elaboración del comprobante de egreso o en el mismo se encuentran varios pagos, por lo que no se puede pretender restar eficacia a un pago certificado por un banco bajo el argumento de la no consignación del número de factura, máxime si se ha formado convicción en cuanto a lo que llama primera condición.

vii. Señala que la vinculación prevista en los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del DS 21530, se refiere a la relación de naturaleza de la compra con la actividad gravada, es decir, sólo se considerarán compras vinculadas con la exportación en la medida en que estas sean destinadas a esa actividad, por lo tanto si se compra soya y se la exporta, se trata de una compra vinculada con la actividad de exportación. En este contexto, que relevancia puede tener la no consignación del número en el comprobante de egreso.

viii. Indica que en la serie de condiciones, aparece la tercera condición que según la Resolución de Alzada es la materialidad de la transacción, condición que no fue considerada por la citada resolución; de haberlo hecho, hubiese tenido que referir a la realidad de los hechos como son los ingresos de la soya a los silos de “ADM-SAO SA” y a su posterior exportación, sin embargo pretende explicar la materialidad de la transacción, insistiendo en el argumento de la Administración Tributaria “no ha existido erogación”, es decir como los cheques con los que ha pagado a los proveedores han sido endosados a favor de “ADM-SAO SA”, no hubo pago.

ix. Expresa que se trata de dos pagos: el primero “ADM-SAO SA” a favor del proveedor y el segundo, un pago realizado por el proveedor por obligaciones pendientes de él o de terceros que serán siempre otros proveedores. En contabilidad, un pago es un egreso y un endoso como el que nos ocupa, es un ingreso, por lo que si esto no estuvo claro para el fiscalizador, debió verificar a qué cuenta por cobrar fue apropiado el endoso, cuyos documentos les fueron proporcionados. Los agricultores en derecho y conforme a derecho, se obligan mutuamente y por ello es que se suele tener autorizaciones de pago a terceros. Afirmar que no hubo pago, es igual que

afirmar que han ingresado aproximadamente 8000TM de soya gratis y que “ADM-SAO SA” ha condonado una deuda de Bs8.984.615.-.

- x. Por otra parte, manifiesta por un lado que, Zenón Mita es un contribuyente inscrito en el padrón y por otro lado, que existe una duda razonable en cuanto a la ilegalidad de la factura debido a que se trata de un contribuyente inscrito que puede acceder fácilmente a una nueva dosificación, pudiendo tratarse de un error de impresión, en todo caso, la RA 05-0043-99 invocada no es pertinente debido a que: 1. La previsión de la norma es para quienes hayan obtenido créditos fiscales con facturas falsificadas o alteradas; 2. Quienes hayan alterado o falsificado las facturas, lógicamente, deberán ser enjuiciados penalmente y; 3. La falsedad o alteración de las facturas deberá ser declarada por autoridad competente.
- xi. Señala que no se puede anteponer un mero resultado informático a la razón. “ADM-SAO SA” funda su solicitud de devolución, precisamente, en la razón y rechaza cualquier pretensión de enervar el ejercicio de sus derechos por acciones u omisiones que son personalísimas.
- xii. “ADM SAO SA” señala que, a objeto de demostrar e ilustrar la carencia de fundamento de las observaciones a partir de los documentos revisados por los auditores actuantes, elabora un Estado de Cuentas Referenciado y por Proveedor, en los que demostraría el nombre del agricultor; la denominación de la empresa; el concepto y fecha de los anticipos a cuenta de materia prima; la fecha de ingreso de la materia prima; importe de materia prima; cheques por el importe de la materia prima; Cuenta por cobrar a la que es aplicado el cheque endosado, y el saldo deudor después de la apropiación del cheque.
- xiii. Finalmente, en virtud de los argumentos señalados, el contribuyente “ADM-SAO SA” solicita se revoque parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/N 0074/2006, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, ordenando la devolución del IVA por las compras realizadas por “ADM-SAO SA”.

### **I.3. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución del Recurso de Alzada STR/SCZ/N 0074/2006 de 5 de mayo de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz (fs. 158-172 del expediente), resuelve REVOCAR parcialmente la Resolución Administrativa GGSC-DTJC 213/2005 de 28 de diciembre de 2005, procediendo a recalcular los importes

reparados, determinando un crédito fiscal observado que asciende a Bs1.168.978.-, bajo los siguientes fundamentos.

- i. Las devoluciones impositivas se encuentran normadas por los arts. 8 y 11 de la Ley 843, los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificada por la Ley 1963, que establecen que las devoluciones se otorgarán, en tanto los gastos realizados se encuentren vinculados a la actividad exportadora, y solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las compras de bienes y servicios en la medida que se vinculen a la actividad gravada del contribuyente, además que el inc. d) art. 3 de la Ley 843, define como sujetos pasivos del IVA a quienes realizan obras o prestan servicios y según el inc. b) art. 4 de la citada Ley 843, establece que el sujeto pasivo será responsable de la emisión de la nota fiscal.
- ii. En virtud al num. 11 art. 66 de la Ley 2492 (CTB) y el art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 del DS 27874, para que se reconozca el crédito correspondiente, quienes soliciten devolución impositiva deben respaldar sus operaciones con medios fehacientes de pago, es decir, cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio de pago establecido legalmente, y que la ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.
- iii. En el proceso de verificación en la modalidad CEDEIM previo, la Administración Tributaria determinó reparos por observaciones a las facturas del servicio de transporte; el control cruzado de las facturas de compra de soya y facturas que incumplen la RA 05-043-99; y siendo que el recurrente solo impugnó los dos primeros puntos mencionados, la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz únicamente se pronunció sobre los mismos.
- iv. Sobre las **facturas depuradas por servicios de transporte** “ADM SAO SA” señaló que el transportista autorizado y responsable consignado en los Manifiestos Internacionales de Carga /Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA’s), contratados por la empresa, pueden prestar el servicio en forma directa o delegando a terceros, sin embargo, al respecto la Administración Tributaria señala que esa no fue la causa de la depuración, sino que estos terceros, que prestan el servicio y emiten la factura, incumplen lo previsto en el art. 89 del DS 25870 (RLGA), debido a que no se encuentran autorizados por la Aduana Nacional de Bolivia “ANB” para prestar dicho servicio.
- v. Según la normativa aduanera establecida en los arts. 53, 54, 55, 56 y 57 de la Ley 1990 (LGA), el transportador internacional es toda persona autorizada que se

responsabiliza por el transporte bajo el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional, además que dicho transportador debe presentar y dejar copia del MIC/DTA a su ingreso y/o salida del territorio aduanero y es responsable de ejecutar el servicio de transporte ya sea directamente o mediante la utilización de medios de transporte pertenecientes a terceros igualmente autorizados.

vi. Según el art. 70 de la Ley 1990 (LGA), la “ANB” lleva un registro de los medios de transporte autorizados así como de las unidades de transporte, su número de placa, plazo de validez de su autorización y valor de las garantías, en este sentido, las mercancías transportadas por el transportador autorizado, como por terceros o empresas unipersonales, son sometidas a control por la entidad aduanera mediante el MIC/DTA, que registra la placa del camión, capacidad, nombre del transportador, ruta y plazo del transporte, control que avala con el sello correspondiente además que el art. 89 del DS 25870 estipula las causales para no aceptar el MIC/DTA, siendo una de ellas, que el transportador no se encuentre registrado en la “ANB”.

vii. En el presente caso, la Administración Aduanera no observó los MIC/DTA’s que respaldan el servicio de transporte de las exportaciones de “ADM SAO SA”, por lo que coligen que los mismos cumplieron con los requisitos señalados y que en caso de existir alguna contravención al art. 89 de DS 25870, es la “ANB” quien verificará si el transportador internacional no cumple sus obligaciones, estableciendo las sanciones pertinentes, por lo que el argumento de que los emisores de las facturas de transporte no están autorizados por la “ANB”, no es aplicable para negar el derecho a la devolución del crédito fiscal al exportador, por lo que revoca en este punto, a la Administración Tributaria por Bs1.637.205.-.

viii. Respecto del **control cruzado realizado a las facturas por compra de soya**, en los que no pudieron ubicar a los proveedores del servicio, el contribuyente presentó descargos para que sean considerados como medios fehacientes de pago, descargos que fueron observados debido a que el pago se efectuó a un tercero y que el importe entregado retorna a las cuentas de “ADM SAO SA”, determinando la Administración Tributaria que estas facturas no son válidas para crédito fiscal. En este punto, la Resolución de Alzada indica que corresponde verificar si en estos casos se cumplen las condiciones para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal, es decir, si existe la factura, si las transacciones se encuentran vinculadas con la actividad gravada del contribuyente y finalmente, si la transacción fue efectivamente realizada y pagada.

- ix. Con relación a las facturas 6, 7, 9 y 13 emitidas por **Pablo Álvarez Soveron** (Comercial Santa Ana), “ADM SAO SA” presentó fotocopias de dichas facturas, fotocopias certificadas de los cheques 11627 y 11697 del Banco Unión y comprobantes de egreso; por otra parte como descargo a las facturas 8, 9, 10 y 12 emitidas por **Arsenio Molina Ávila** (Granelera Mineros) presentó fotocopias de dichas facturas, los cheques 11214 y 11218 certificados por el Banco Unión, comprobantes de egreso e ingreso, órdenes de pago, contrato de financiamiento para la cosecha de soya, carta de autorización de cobro de parte de Arsenio Molina Ávila, a favor de Udo Janzen; evidenciando en ambos casos que “ADM SAO SA” cumplió con la primera condición de acreditar las facturas para beneficiarse con el crédito fiscal.
- x. Sobre la segunda condición, los comprobantes de egreso no permiten establecer que estas erogaciones correspondan al pago de las facturas emitidas debido a que no consignan los números de factura; en el caso del proveedor Arsenio Molina Ávila, el contrato de financiamiento para la cosecha de soya, suscrito entre “ADM SAO SA” y terceros (Denis Barberi, María Luisa de Araujo y Udo Janzen como garante), no tiene ninguna vinculación con la observación de las facturas emitidas por el proveedor, toda vez que éste no suscribió dicho contrato, por lo que no evidenciaron la vinculación de la compra con la actividad exportadora.
- xi. La tercera condición relativa a la materialidad y la existencia de los medios fehacientes de pago, tampoco fue cumplida, por cuanto no existen pruebas de que se haya efectuado pagos a los proveedores, debido a que los cheques emitidos para este fin fueron endosados por terceras personas a “ADM SAO SA” el mismo día que fueron emitidos, lo que demuestra que no ha existido una erogación por parte del recurrente, sino una operación bancaria de egreso e ingreso de un mismo cheque, además que no evidenciaron la existencia de documentos contables que respalden otra forma de pago a sus proveedores, como ser financiamientos, anticipos, pagos en especie, intercambio de servicio u otros. Por tanto, al no haber probado la vinculación, la efectivización del pago y la materialidad de la transacción, confirmaron el reparo por Bs907.234.-.
- xii. Referente a las facturas 15057, 15062 y 15175 emitidas por Agropecuaria Campo Verde de Zenón Mita Guzmán, “ADM SAO SA” presentó fotocopias de dichas facturas, así como de los medios fehacientes de pago, fotocopias de los cheques 11230, 11227, 11226, 11210 y 11209 certificados por el Banco Unión, comprobantes de egreso e ingreso, órdenes de pago y dos contratos de financiamiento para la cosecha de soya suscritos entre el contribuyente y Jorge Atilo Chajtur.

xiii. Al respecto, evidenciaron que según consulta al SIRAT efectuada por la Administración Tributaria, evidenciaron que el RUC 7096992 corresponde a Zenón Mita Guzmán y que del reporte de habilitación de notas fiscales, los números de las facturas declaradas no se encuentran en el rango de dosificación autorizado por el "SIN", por lo que no se cumplió la primera condición para beneficiarse del crédito fiscal. Sobre la vinculación de la compra a la actividad gravada, los comprobantes de egreso no permiten establecer que estas erogaciones correspondan al pago de las facturas emitidas por Agropecuaria Campo Verde porque no consignan el número de factura, por lo que no se dio cumplimiento a esta condición.

xiv. La tercera condición, tampoco fue cumplida, ya que no existen pruebas de pago a los proveedores señalados por el contribuyente, debido a que los cheques emitidos para este fin fueron endosados a favor de "ADM SAO SA", retornando dichos pagos a cuenta del contribuyente, el mismo día en que fueron emitidos, lo que demuestra que no hubo erogación por parte de "ADM SAO SA", además que no evidenciaron comprobantes contables que respalden otra forma de pago a los proveedores, como ser financiamientos, anticipos, pagos en especie, intercambio de servicios u otros, concluyendo que no se materializó la transacción entre "ADM SAO SA" y Campo Verde, por lo que confirmó el reparo por Bs164.160.-.

xv. En relación a las facturas depuradas por no tener relación con las operaciones gravadas ni con la actividad exportadora, que "ADM SAO SA" no impugnó, por estar de acuerdo con lo determinado por la Administración Tributaria, confirmó el reparo efectuado por Bs97.585.-.

## **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 213/2005 de 28 de diciembre de 2005, se inició en **11 de enero de 2006** (fs. 64-70 del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, en la parte adjetiva o procesal, corresponde aplicar al presente recurso administrativo de impugnación la referida Ley 2492 (CTB) y las normas reglamentarias conexas. Por otra parte, en la parte material o sustantiva corresponde aplicar la norma legal vigente al momento de ocurridos los hechos, vale decir las Leyes 1489, 1963, 843 y 1340 (CTb), por cuanto la verificación CEDEIM

previa corresponde a los periodos fiscales diciembre 2001, enero a abril y septiembre de 2002 y enero de 2003.

### **CONSIDERANDO III:**

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

En 7 de junio de 2006, mediante nota CITE: ST-SCZ/NI DSI 0164/06 de 6 de junio de 2006, se recibió el expediente SCZ 0001/2006 (fs. 1-206 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria ambos de 7 de junio de 2006 (fs. 210-211 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 7 de junio de 2006 (fs. 212 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 24 de de julio de 2006, sin embargo mediante Auto de 24 de julio de 2006 (fs. 221-224 del expediente), dicho plazo fue ampliado hasta el **4 de septiembre de 2006**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

### **CONSIDERANDO IV:**

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

- i. En 7 de junio de 2005, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a “ADM SAO SA” con la “Notificación de Inicio de Verificación Externa” 0005OVE0089 en la modalidad “CEDEIM PREVIA” correspondiente a los periodos fiscales diciembre 2001, enero a abril y septiembre 2002 y enero 2003. Asimismo, notificó el formulario 4003 “Requerimiento 073176” mediante el cual solicitó documentación consistente en: duplicados de declaraciones juradas del IVA e IT, 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, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, Inventarios, Documentación de Solicitudes de Valores, NIT, RUE, Pólizas de Exportación, Factura Comercial, Certificados de Salida, Manifiesto de Carga (MIC’s), Acta de Constitución de Sociedad, Estructura de Costo de Producción, Medios fehacientes de cobros por las exportaciones realizadas, Medios fehacientes de pago de las compras realizadas (fs. 10-11 de antecedentes administrativos)
- ii. En 30 de noviembre de 2005, la Administración Tributaria emitió el Informe GDSC-GRACO/DDF-INF. 02-02476/2005, estableciendo que de la revisión al crédito fiscal, depuraron compras: 1) por no tener relación con las operaciones gravadas ni con la

actividad exportadora y por no cumplir requisitos de la RA 05-0043-99; 2) de pasajes aéreos depurados por no cumplir con la RA 05-0043-99; y 3) por servicios de transporte de empresas que no cuentan con medios fehacientes de pago, ni tienen ningún vínculo contractual con el exportador; además efectuaron controles cruzados a los principales proveedores, de los cuales Agropecuaria Campo Verde SA, Pablo Alvarez Soveron y Arsenio Molina Avila no se presentaron pese a la notificación por edicto, por lo que establecieron que las facturas emitidas por los citados contribuyentes no son válidas para el crédito fiscal; depurando estas facturas por no tener medios fehacientes de pago, por cuanto según los comprobantes de egreso los pagos se efectuaron a terceras personas, haciendo un total observado de Bs2.806.183.45.- (fs. 12-21 de antecedentes administrativos).

iii. En 23 de diciembre de 2005, la Administración Tributaria notificó a “ADM SAO SA” con la Resolución Administrativa GGSC-DTJC 213/2005 de 28 de diciembre de 2005 (fs. 10507-10512 de antecedentes administrativos), que resuelve autorizar la emisión de los valores CEDEIM’s a favor del contribuyente por devolución del IVA por Bs13.766.351.- y por GA Bs3.114.985.- correspondiente a los meses diciembre 2001, enero a abril y septiembre 2002 y enero 2003; asimismo, determina el monto no sujeto a devolución en Bs2.806.183.- de acuerdo al siguiente detalle:

**RESUMEN DE IMPORTES A DEVOLVER POR IVA Y GA**

Expresado en bolivianos

| PERIODO      | TOTAL SOLICITADO  | CRÉDITO IVA OBSERVADO | IVA A DEVOLVER    | GA A DEVOLVER    | TOTAL A DEVOLVER  |
|--------------|-------------------|-----------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| Dic-01       | 4.591.990         | 1.013.997             | 3.150.897         | 427.096          | 3.577.993         |
| Ene-02       | 3.450.452         | 398.975               | 2.326.080         | 725.397          | 3.051.477         |
| Feb-02       | 1.993.903         | 246.953               | 1.295.825         | 451.125          | 1.746.950         |
| Mar-02       | 1.783.013         | 200.853               | 1.103.368         | 478.792          | 1.582.160         |
| Abr-02       | 3.863.102         | 533.641               | 3.069.481         | 259.980          | 3.329.461         |
| Sep-02       | 2.648.360         | 262.445               | 1.868.557         | 517.358          | 2.385.915         |
| Ene-03       | 1.356.699         | 149.319               | 952.143           | 255.237          | 1.207.380         |
| <b>TOTAL</b> | <b>19.687.519</b> | <b>2.806.183</b>      | <b>13.766.351</b> | <b>3.114.985</b> | <b>16.881.336</b> |

### IV.3. Antecedentes de derecho.

#### i. Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB).

**Art. 74 (Principios, Normas Principales y Supletorias).** Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán

supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.

**Art. 126. (Procedimiento).**

- I. Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones.
- II. La Administración Tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según las previsiones y plazos establecidos en el presente Código.
- III. La Administración Tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la Administración Tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario.

**ii. Ley 2341 o de Procedimiento Administrativo (LPA).**

**Art. 36 (Anulabilidad del Acto).**

- I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.
- II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.
- III. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo dará lugar a la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.
- IV. Las anulabilidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente Ley.

#### **iv. Ley 843 (Texto ordenado).**

**Art. 4.** 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.
- 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 ó prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En todos estos casos el responsable deberá obligadamente emitir la factura nota fiscal o documento equivalente; Los entes contratantes del sector público incluirán en los términos de contrato la obligación de la institución de pagar este impuesto junto con el primer desembolso.

**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.

#### **v. DS 21530 (Reglamento del IVA).**

**Art. 4.** Lo dispuesto en el artículo 4 inciso b) de la ley, respecto a que los entes contratantes del sector público incluirán en los términos del contrato la obligación de la institución de pagar este impuesto en el primer desembolso, debe entenderse como una autorización legal a los referidos entes, que les permite obligarse contractualmente a abonar un anticipo a sus proveedores, equivalente al impuesto al valor agregado que grava el monto del contrato. Por lo tanto, la referida

disposición, en modo alguno modifica el nacimiento del hecho imponible en los términos en que se define en el inciso b) del artículo 4 d) la ley.

**Art. 8.** 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...

#### **vi. DS 27113 (Reglamento de la LPA).**

**Art. 55** (Nulidad de Procedimientos). Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

### **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 por servicio de transporte.**

i. La Administración Tributaria en el presente Recurso Jerárquico señala que la Resolución de Alzada consideró la normativa legal aplicable al tránsito internacional de mercaderías, referidas a las causales para la no aceptación del MIC/DTA, siendo una de ellas, que el transportador no se encuentre registrado ante la Aduana Nacional de Bolivia "ANB", sin embargo, si bien la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz reconoce la facultad de la "ANB" respecto al registro de dichos medios de transporte, no tomo en cuenta que la empresa de transporte incumplió el registro correspondiente, de esta manera la Resolución de Alzada vulnera el principio de legalidad, concretamente el art. 89 del DS 25870 e incluso la realidad material de los hechos, toda vez que las facturas de servicio de transporte que no fueron objetadas por su vinculación o por la falta de medios fehacientes de pago, si no por la legalidad misma del transporte internacional de carga ejecutado, dejando sin efecto el cargo efectuado por la Administración Tributaria.

- ii. Al respecto, cabe señalar que de conformidad a los arts. 53, 54, 55, 56, 57 y 58 de la Ley 1990 (LGA), un transportador internacional de mercancías es la 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**, por tanto una vez que la mercancía es entregada al transportista, éste es el obligado a cumplir con los requisitos formales.
- iii. En este entendido, el art. 82 del DS 25870 (Reglamento de la LGA), señala que se entiende por formalidades previas a la entrega de mercancías, al cumplimiento de los requisitos esenciales que deben efectuar **los transportistas internacionales** ante la “ANB”, desde el arribo de las mercancías en puertos de tránsito, hasta su entrega a la administración aduanera de destino, para la aplicación del régimen aduanero correspondiente; dentro de las formalidades previas señaladas se encuentran la de presentar el MIC/DTA en la aduana de salida, conforme dispone el inc. b) art. 89 del DS 25870 (Reglamento de la LGA) y no se aceptará el MIC/DTA cuando el transportador no se encuentre registrado ante la “ANB”, requisito formal que en todo caso, para constituirse en prueba plena debió ser observado por la “ANB”, a momento de la exportación y sancionado de acuerdo al art. 165 de la Ley 2492 (CTB) con la multa correspondiente.
- iv. Complementariamente a lo señalado y siguiendo el principio de oficialidad o de verdad material reconocido por el art. 200 num. 1 de la Ley 3092 concordante con el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 (LPA) aplicable a materia tributaria en virtud del art. 74-1 de la Ley 2492 (CTB), esta instancia jerárquica evidenció que en la fiscalización realizada, la Administración Aduanera verificó las Pólizas de Exportación y los MIC/DTA’s, sin observarlos en cuanto a la exportación realizada, lo que implica que las mercancías tuvieron que ser transportadas hasta su destino, independientemente del incumplimiento del mencionado error formal, el mismo que como ya se señaló debió en todo caso, ser observado por la “ANB” y al no haber sido observados, como se evidencia por los sellos de Aduana de Salida de los MIC/DTA’s, el transporte fue realizado correctamente, cumpliendo todos los requisitos que la norma establece para el mismo.

v. Adicionalmente, en esta instancia se verificaron las Pólizas de Exportación y las Declaraciones Únicas de Exportación (DUE), evidenciándose que según el INCOTERM o condiciones de exportación pactadas por “ADM SAO SA” con sus compradores del exterior, incluyen el pago del flete como se verifica, entre otras, en la DUE C 2094 de 23 de noviembre de 2001 que señala “FOB Puerto Arica” (fs. 3795), la DUE C 2818 de 30 de agosto de 2002 que señala “CPT Lima Perú” (fs. 9366), la DUE C 7607 de 5 de septiembre de 2002 que señala “CIF La Guayra-Venezuela” (fs. 9405), la DUE C 10621 de 9 de diciembre de 2002 que señala “CIF Guayaquil-Ecuador” (fs. 10035), la DUE C 240 de 17 de enero de 2003 que señala “CPT Lima-Perú” (fs. 10159), la DUE C 41 de 3 de enero de 2003 que señala “FOB Sao Paulo-Brasil” (fs. 10205).

vi. En este punto, es necesario aclarar que el "INCOTERM" FOB (Free on Board - Libre a bordo) significa que la mercadería es puesta a bordo del barco con todos los gastos, derechos y riesgos a cargo del vendedor hasta que la mercadería haya pasado la borda del barco; CIF(Cost, Insurance & Freight - Costo, Seguro y Flete), la abreviatura va seguida del nombre del puerto de destino y el precio incluye la mercadería puesta en puerto de destino con flete pagado y seguro cubierto; y CPT (Carriage paid to -Transporte Pagado Hasta) en el que el vendedor paga el flete del transporte de la mercadería hasta el destino mencionado, evidenciándose por tanto que las modalidades convenidas incluyen el costo del flete, vale decir que “ADM SAO SA” se hizo cargo del servicio de transporte, lo que confirma su derecho al cómputo del crédito fiscal por las facturas emitidas por el servicio de transporte,

#### **IV.4.2. Apropiación de crédito fiscal.**

i. El contribuyente “ADM SAO SA” señala en el presente Recurso Jerárquico que el crédito fiscal observado por la Administración Tributaria y cuya depuración fue confirmada por la Resolución de Alzada, corresponde a tres proveedores: Pablo Álvarez Soberón, Zenón Mita Guzmán y Arsenio Molina, debido a que no pudieron ser ubicados pese a que fueron notificados por Edicto, y los medios fehacientes de pago fueron observados por el “SIN”, debido a que el pago se efectuó a un tercero y el importe cancelado retornó a cuentas de “ADM SAO SA”, estableciéndose que las facturas emitidas por estos proveedores, no son válidas para el crédito fiscal, sin embargo señala “ADM SAO SA” que no es facultad de los exportadores el fiscalizar a sus proveedores, y si no estuvo claro, para la Administración tributaria, el tema referido a los endosos de los cheques, esta institución debió verificar a que cuenta por cobrar fue apropiado dicho endoso.

- ii. Al respecto, cabe señalar que de acuerdo con la doctrina y legislación tributaria vigente en nuestro país, existen requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el *crédito fiscal* producto de las transacciones que declara a la Administración Tributaria; siendo **el primero** de ellos que el **crédito fiscal debe surgir de la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente**. Conforme dispone el art. 4 de la Ley 843, concordante con el art. 38 de la Ley 1340 (CTb), que indica taxativamente que en el caso de ventas, la transacción debe estar respaldar con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Adicionalmente, **el segundo** requisito establecido por el art. 8 de la Ley 843, **señala que dichas transacciones deben encontrarse vinculadas con la actividad gravada del contribuyente**.
- iii. Finalmente, **el tercer** requisito fundamental referido a **que la transacción sea efectivamente realizada**. Es importante aclarar que, como ya señaló esta Superintendencia Tributaria General en la Resolución STG-RJ/0220/2006 -entre otras- la legislación tributaria claramente establece que el crédito fiscal que un contribuyente en materia de CEDEIM tiene derecho a computar, es el IVA **pagado incorporado a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora**, conforme dispone el art. 13 de la Ley 1489 modificado por el art. 2 de la Ley 1963, derivado de la aplicación de la alícuota del IVA sobre el “...*monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes...*” (art. 8 DS 21530). En este sentido, de lo que se trata es de establecer sin lugar a dudas que la transacción (compra) efectuada por el contribuyente se realizó efectivamente.
- iv. Consecuentemente, la forma de pago de las transacciones del contribuyente, debe ser necesariamente probada, en otras palabras, para fines tributarios lo que se debe probar es que el pago efectivamente fue realizado por el contribuyente, en este caso por “ADM-SAO SA” que argumenta haber efectuado la compra.
- v. En este orden, se colige que la Administración Tributaria, conforme a la facultad conferida por el 100 de la Ley 2492 (CTB) concordante con el art. 126-II de la Ley 2492 (CTB), debe verificar o comprobar que los documentos que sustentan la solicitud de devolución impositiva no reflejen hechos inexistentes, en este entendido, la única forma que tiene esta entidad administrativa de fiscalizar y comprobar que las facturas, objeto de la devolución por IVA, reflejan hechos reales, es precisamente que se le demuestre que la transacción fue efectivamente realizada por el exportador.

- vi. En este sentido, la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa, GGSC-DTJC 213/2005 de 28 de diciembre de 2005, erróneamente estableció en el numeral 2.2 *“FACTURAS DE COMPRAS DEPURADAS POR NO TENER MEDIOS FEHACIENTES DE PAGO..., los pagos no han sido realizados a los titulares de las empresas unipersonales (proveedores de soya) y los documentos presentados por el exportador no constituyen medios fehacientes de pago, establecidos en el art. 66 inc. 11) de la Ley 2492...”*. Sin embargo, de la revisión y compulsas del expediente se evidencia que los periodos fiscalizados corresponden a diciembre 2001, enero a abril 2002, septiembre 2002 y enero 2003, periodos que en aplicación del aforismo *“tempus regis actum”* o el momento de ocurridos los hechos y la vigencia temporal de las normas, debieron ser revisados bajo las previsiones contenidas en las normas sustantivas aplicables al momento de ocurridos los hechos; estas son las Leyes 1489, 1963, 843 y 1340 (CTb) y no así la Ley 2492 (CTB) como ocurrió en el presente caso, situación que vicia de anulabilidad este procedimiento.
- vii. Consiguientemente, en aplicación del art. 55 del DS 27113 (Reglamento de la LPA) y con el objeto de evitar nulidades posteriores y siendo este vicio evidente, corresponde a esta Superintendencia Tributaria General de conformidad con el art. 36 de la Ley 2341 (LPA) aplicable al caso en virtud al art. 74-1 de la Ley 2492 (CTB), anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Administrativa GGSC-DTJC 213/2005 de 28 de diciembre de 2005 inclusive, debiendo la Administración Tributaria en aplicación a las normas vigentes al momento de ocurridos los hechos; verificar el crédito fiscal conforme a las normas citadas y aplicar las normas sustantivas vigentes en el momento de ocurridos los hechos, estas son las Leyes 1489, 1963, 843 y 1340 (CTb).
- viii. Adicionalmente, cabe indicar respecto al tercer requisito para beneficiarse del crédito fiscal, referido a que la transacción comercial se haya realizado efectivamente, la Administración Tributaria debe verificar que la emisión de los cheques a favor de los agricultores y que fueron endosados por terceros a favor de “ADM SAO SA” fue para cubrir obligaciones pendientes de pago, es decir verificar documentos tales como el Estado de Cuentas por proveedor, a objeto de evidenciar el concepto y fecha de los anticipos a cuenta de materia prima; la fecha de ingreso de la materia prima; importe de materia prima; cheques por el importe de la materia prima; Cuenta por cobrar a la que fue aplicado el cheque endosado, y el saldo deudor después de la apropiación del cheque y otros que considere pertinente, y no establecer en forma directa que los pagos no han sido realizados por los titulares de las empresas unipersonales, sin revisar las cuentas por cobrar “ADM SAO SA”.

ix. Finalmente, toda vez que dentro las practicas comerciales, es habitual este tipo de operaciones, es decir que el endoso de cheque a terceros por parte del titular es posible, dado que el cheque tiene calidad de título a la orden ó títulos valores expedidos a favor de determinada persona, los mismos se transferirán por endoso y entrega del mismo (art. 520 del Código de Comercio), por lo que se entiende por pago, cuando se cobre un monto determinado al titular o cuando mediante autorización de éste, dicho cobro se efectuó por un tercero.

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 0074/2006 de 5 de mayo 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 (CTB) concordante con el DS 27350 aprobado por mandato del art. 96 inc. 1) de la Constitución Política del Estado,

### **RESUELVE:**

**ANULAR** la Resolución STR-SCZ/N 0074/2006 de 5 de mayo de 2006, dictada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por “ADM SAO SA” contra la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes “GRACO” Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales “SIN”, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta Resolución Administrativa GGSC-DTJC 213/2005 de 28 de diciembre de 2005 inclusive, debiendo la Administración Tributaria aplicar las normas vigentes a momento de ocurridos los hechos y verificar el crédito fiscal conforme a las normas citadas en los fundamentos tecnico-jurídicos expuestos, sea conforme al art. 212-I inc. c) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

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

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