

RESOLUCION ADMINISTRATIVA STR-SCZ/N° 046/2008

Recurrente : Transredes S.A.

Representante Legal : Ernesto Blanco

NIT : 1015481021

Recurrido : Gerencia Sectorial de Hidrocarburos
Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales (SIN)

Autoridad Recurrída : Eduard Pedro Gutiérrez Vargas

Acto Definitivo Recurrído : Resolución Determinativa GSH-DTJC N°
159/2007 de 29 de octubre de 2007

Expediente N° : SCZ/0159/2007

Santa Cruz, 4 de abril de 2008

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 134-136, el Auto de Admisión a fs. 137, la Contestación de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 144-157, el Auto de Apertura de Término Probatorio a fs. 158, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ST-SCZ/ITJ/IT N° 0046/2008 de 3 de abril de 2008, emitido por la Intendencia Tributaria; y todo cuanto ver convino y se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

1.1 Antecedentes

La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007 de 29 de octubre de 2007, en la que resolvió que la empresa Transporte de Hidrocarburos Sociedad Anónima, no determinó conforme a Ley los impuestos referidos al IVA, IT, IUE, RC-IVA, IT Retención Local, IUE Retención local y IUE-BE, por los períodos fiscales comprendidos de enero a diciembre de la gestión 2002, razón por la cual

estableció sobre base cierta, un reparo de UFV's 94.399.394.-, de acuerdo al siguiente detalle:

Periodo Observ.	Vencimiento del periodo observ.	Base Imponible Bs.	Impuesto Determinado Bs.	Tipo de cambio Inicial	Tributo omitido (TO) Actualizado Expresado en UFV	Días de mora	Interés Simple devengado s/g Ley 1340 expresado en UFV	Sanción UFV	Total Deuda Tributaria en UFV	Total Deuda Tributaria en Bs.
					27-dic-02	29-oct-02	100% T.O.			
IVA CREDITO FISCAL 13%										
Ene-02	21-Feb-02	160.712	20.892	6,96	22.302	2.076	12.848	11.151	46.301	58.552
Feb-02	21-Mar-02	381.799	49.634	7,00	52.679	2.048	29.939	26.340	108.957	137.786
Mar-02	22-Abr-02	248.743	32.337	7,06	34.029	2.016	19.037	17.015	70.081	88.623
Abr-02	21-May-02	183.514	23.857	7,08	25.034	1.987	13.804	12.517	51.355	64.942
May-02	21-Jun-02	340.909	44.318	7,15	46.050	1.956	24.995	23.025	94.070	118.961
Jun-02	22-Jul-02	532.103	69.173	7,21	71.279	1.925	38.076	35.640	144.995	183.359
Jul-02	21-Ago-02	406.739	52.876	7,27	54.036	1.895	28.416	27.018	109.470	138.434
Ago-02	23-Sep-02	228.673	29.727	7,34	30.090	1.862	15.548	15.045	60.683	76.739
Sep-02	21-Oct-02	408.663	53.126	7,38	53.482	1.834	27.219	26.741	107.442	135.870
Oct-02	21-Nov-02	229.332	29.813	7,42	29.851	1.803	14.935	14.926	59.712	75.511
Nov-02	23-Dic-02	185.735	24.145	7,48	23.982	1.771	11.786	11.991	47.759	60.396
Dic-02	21-Ene-03	502.736	65.356		64.721	1.742	31.287	32.361	128.369	162.334
Subtotal		3.809.658	495.254		507.535		267.890	253.770	1.029.194	1.301.507
IVA DEBITO FISCAL 13%										
Mar-02	22-Abr-02	1.160.750	150.898	7,06	158.794	2.016	88.836	79.397	327.027	413.555
Jun-02	22-Jul-02	28.680	3.728	7,21	3.842	1.925	2.052	1.921	7.815	9.883
Ago-02	21-Ago-02	1.460.000	189.800	7,34	192.113	1.895	101.025	96.057	389.195	492.172
Sep-02	21-Oct-02	323.999	42.120	7,38	42.402	1.834	21.580	21.201	85.183	107.721
Nov-02	23-Dic-02	282.675	36.748	7,48	36.499	1.771	17.938	18.250	72.686	91.918
Subtotal		3.256.104	423.294		433.650		231.431	216.826	881.906	1.115.249
IT 3%										
Mar-02	22-Abr-02	1.160.750	34.823	7,06	36.645	2.016	20.501	18.323	75.468	95.436
Sep-02	21-Oct-02	49.227	1.477	7,38	1.487	1.834	757	744	2.987	3.778
Nov-02	23-Dic-02	282.675	8.480	7,48	8.423	1.771	4.140	4.212	16.774	21.212
Subtotal		1.492.652	44.780		46.555		25.398	23.279	95.229	120.426
IUE - BE 12,5%										
Ene-02	21-Feb-02	20.582	2.573	6,96	2.746	2.076	1.582	1.373	5.701	7.209
Sep-02	21-Oct-02	8.245.352	1.030.669	7,38	1.037.575	1.834	528.058	518.788	2.084.421	2.635.938
Subtotal		8.265.934	1.033.242		1.040.321		529.640	520.161	2.090.122	2.643.147
IUE - RL 12,5%										
Nov-02	23-Dic-02	29.816	3.727	7,48	3.702	1.771	1.819	1.851	7.372	9.323
Subtotal		29.816	3.727		3.702		1.819	1.851	7.372	9.323
IT - RL 3%										
Nov-02	23-Dic-02	29.816	894	7,48	888	1.771	436	444	1.768	2.236
Subtotal		29.816	894		888		436	444	1.768	2.236
IUE 25%										
Gest/2002	30-Abr-03	181.806.886	45.451.721		44.686.246	1.643	20.373.912	22.343.123	87.403.281	110.529.315
Subtotal		181.806.886	45.451.721		44.686.246		20.373.912	22.343.123	87.403.281	110.529.315
TOTAL GENERAL		198.690.866	47.452.912		46.718.897		21.430.526	23.359.454	91.508.872	115.721.203
Cálculos efectuados al 29/10/07										
IMPORTE OBSERVADO POR DIFERIMIENTO DEL IVA Y EL IT									2.890.523	3.655.326
TOTAL									94.399.395	119.376.529

(Fuente: R.D. GSH-DTJC-159/2007)

Asimismo, la Administración Tributaria calificó la conducta de Transredes S.A., como Evasión Fiscal, de acuerdo a lo establecido por los arts. 114º, 115º y 116º de la Ley Nº 1340.

1.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

Que, la empresa Transporte de Hidrocarburos Sociedad Anónima (en adelante Transredes), mediante memorial presentado el 21 de noviembre de 2007, que cursa a fs. 49-75 del expediente administrativo complementado con el memorial cursante a fs.

134-136 del expediente administrativo, se apersonó a esta Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007 de 29 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manifestando que:

a) Se atentó contra los derechos a la defensa y al debido proceso consagrados en la Constitución Política del Estado, toda vez que la Resolución Determinativa incluyó reparos que no estaban considerados inicialmente en la Vista de Cargo

b) **Depuración del Crédito Fiscal IVA.-**

La depuración de las compras realizada por la Administración Tributaria, que afecta al IVA de todos los meses de la gestión 2002, se ha basado en criterios incomprensibles y sin lógica al pretender que determinadas compras de bienes y/o servicios tales como seguros médicos contratados a favor del personal, gastos de representación, desarrollo de eventos, cursos de capacitación al personal, etc., no están relacionadas con su actividad gravada, determinando un reparo por este concepto de Bs. 495.255.-.

De acuerdo a lo establecido por el inciso a) del art. 8° de la Ley N° 843 y el art. 8° del D.S. N° 21530, la Administración Tributaria ha interpretado la normativa citada en el sentido de que solo generarían crédito fiscal computable las compras de bienes y/o servicios que se vinculan directamente con la actividad gravada por IVA, cuando es claramente entendido que también generan crédito fiscal aquellas que se relacionan de manera indirecta con la actividad, de lo que se colige que existen compras que incidirán de manera directa e indirecta en la actividad gravada. En este sentido, el crédito fiscal generado por gastos de seguridad social, gastos de representación, gastos de organización de eventos, hoteles, restaurantes, capacitación del personal, trámites de radicación del personal extranjero, etc, reportan beneficios directos y ciertos a su empresa, por lo cual realiza el siguiente análisis:

1.- Costos de transferencia de personal.- Los gastos con motivos de transferencias de personal extranjero o personal nacional residente en un lugar diferente al domicilio del recurrente han originado esta observación, ignorándose fueron efectuados para dotarse de una estructura de personal que

garantice el buen desenvolvimiento de sus operaciones, toda vez que no se puede esperar que empleados que son transferidos a trabajar en otros lugares por decisiones corporativas, paguen de su propio bolsillo.

- 2.- Costos necesarios para la realización de trabajos propios de la operación.- La Administración Tributaria considera que el crédito fiscal generado por los gastos incurridos a efectos de garantizar el óptimo desarrollo de los servicios especializados contratados por Transredes, debieron ser imputados a los proveedores de dichos servicios, empero este no es razonable toda vez que la operatoria del contribuyente se adecúa a lo preceptuado por los arts. 732 al 749 del Código Civil Boliviano, los cuales señalan que “la provisión de la materia necesaria para la realización de una obra será hecha por el contratista o por el comitente según convenio de partes” y se agrega que “si no se ha convenido nada al respecto se entiende que el contrato comprende solamente la mano de obra”.
- 3.- Capacitación al personal.- La capacitación es sustancial para su productividad, de manera que los diferentes cursos de capacitación que se implementaron en diversas áreas estuvieron vinculadas directamente con la actividad de la empresa y no representan una remuneración para el empleado, sino que Transredes invierte en dicha capacitación para mejorar las tareas o prevenir accidentes o incumplimientos que podrían causar a la compañía daños económicos significativos.
- 4.- Gastos de representación.- Toda empresa que desarrolla actividades comerciales debe afrontar ciertas erogaciones por gastos de representación toda vez que los mismos constituyen en la práctica comercial un elemento tendiente al afianzamiento de las relaciones comerciales lo cual coadyuva al mejor desarrollo de los negocios.
- 5.- Gastos tendientes a mejorar el clima laboral.- Las erogaciones efectuadas por este concepto (premios por desempeño, fiesta de fin de año y aniversario de Transredes, material deportivo, etc), en ningún modo constituyen liberalidades o gastos superfluos o no relacionados con la actividad del recurrente; así lo admitió la Superintendencia Tributaria General, a través de la Resolución STG-RJ/0082/2006, señaló que existe una relación entre la actividad gravada desarrollada por el contribuyente y los gastos vinculados con la búsqueda de la

empresa, del compromiso de sus trabajadores y el mejoramiento del ambiente laboral.

6.- Gastos no declarados por los proveedores.- La Administración Tributaria pretende desconocer el cómputo del crédito fiscal IVA generado por diversas compras a la empresa "Importadora Atlántida", con el único argumento de que dichas facturas no habrían sido declaradas por la mencionada empresa. En todo caso, correspondía que la citada Administración aplique el principio de verdad material enmarcada en la consideración de los créditos fiscales y en el cumplimiento de los siguientes elementos: a) existencia de la factura o nota fiscal, b) vinculación del gasto con la actividad de la empresa y c) realización efectiva de la transacción, requisitos o elementos que fueron cumplidos a cabalidad por Transredes.

7.- Gastos de Seguridad Social.- Si bien en la Resolución Determinativa se indica que *"Después de analizar los descargos presentados por el contribuyente se aceptaron (...) los siguientes conceptos (...) Gastos por subsidios familiares, examen de ingreso a la Caja, Ipilcruz (...)"*, extrañamente se mantienen dichos reparos al momento de elaboración del acto.

8.- Facturas observadas en la RD que ya fueron conformadas.- En el acto impugnado se mantiene un cargo por la suma de Bs. 509.6, correspondiente al crédito fiscal de la factura N° 487, emitida por el Hotel Real Audiencia el 23/04/02, que fue oportunamente conformada por Transredes pagándose el impuesto correspondiente, por lo que dicho cargo debe ser eliminado.

c) Depuración del Débito Fiscal IVA

El cargo de la Administración Tributaria por Débito Fiscal se relaciona con diversos registros realizados en la cuenta de "otros ingresos" por concepto de ingresos devengados posteriormente revertidos, una indemnización cobrada a una compañía aseguradora por un siniestro cubierto por una póliza de seguros contratada por la empresa, penalidades cobradas a proveedores por incumplimiento de contratos, inscripciones a un torneo de golf que administramos y recuperos de gastos realizados por cuenta de la empresa del exterior Shell, los cuales, no están alcanzados por IVA y, por ende, no debieron ser facturados.

d) Cargo sobre el Impuesto a las Transacciones

Respecto de los reparos labrados por la Administración recurrida referidos al Impuesto a las Transacciones, conforme a los argumentos vertidos en el inciso anterior, los mismos no se constituyen o implican ingresos para Transredes motivo por el cual no existe hecho generador.

e) Retenciones a Beneficiarios del Exterior (IUE-BE)

La Administración Tributaria reclama una supuesta falta de retención del IUE-BE en un pago de dividendos que en la gestión bajo análisis, Transredes efectuó a un beneficiario local, esto es, a la empresa boliviana TR Holdings Ltda. A objeto de probar de que su accionista es una empresa boliviana (no un beneficiario del exterior). Asimismo, adjunta documentación relativa a la constitución e inscripción de TR Holdings Ltda., en los organismos pertinentes de nuestro país.

A su vez, destaca que en el mismo mes en que Transredes realizó la distribución de dividendos observados por la Administración Tributaria, la empresa TR Holdings Ltda., efectuó la retención de IUE-BE, según lo evidencian los documentos probatorios que adjunta.

El cargo que se mantiene se ha originado por que existe una diferencia entre los dividendos pagados por Transredes a TR Holdings Ltda. y los dividendos remesados por ésta última empresa a sus accionistas, sin embargo, dicha diferencia obedece, principalmente, a la constitución por parte de TR Holdings Ltda. (empresa que obtiene los resultados) de la Reserva Legal establecida por el Código de Comercio, por lo que suponer la falta de retención de IUE-BE sobre dicha diferencia implica gravar utilidades no distribuidas y por ende no remesadas al exterior, lo cual constituye una evidente aplicación equivocada de las normas que establecen y reglamentan el régimen de retención del IUE-BE.

f) Retenciones a Beneficiarios Locales (IUE-RL)

De acuerdo a la documentación que cursa en su poder, del total de Bs. 29.816.-, reparado por la Administración recurrida por concepto de Retenciones de IUE- IT a proveedores locales, Bs. 5.568.-, corresponden a pagos realizados a Indacochea & Asociados, que según el art. 3º del D.S. Nº 24051 y el art. 10º del D.S. Nº 24532,

no puede ser objeto de retención toda vez que es una persona jurídica. El cargo restante, es decir Bs. 24.249.-, se relaciona con donaciones entregadas a la Academia Tahuichi Aguilera, la misma que dispuso su utilización y que para efectos de verificación y comprobación de la efectiva utilización de los fondos, remitió los comprobantes a Transredes. En este sentido, la existencia de esos comprobantes no significa que Transredes hubiera incurrido en dichos gastos y menos estar obligado a actuar como agente de retención, por cuanto dichos gastos fueron incurridos por la Academia Tahuichi Aguilera producto de la donación realizada por el recurrente.

g) Observaciones respecto a los gastos deducibles para la determinación del IUE

No es posible determinar una deuda tributaria del IUE porque Transredes, en la gestión 2002, tiene una pérdida como resultado impositivo y en caso de ser ciertos los reparos efectuados por la Administración Tributaria, correspondería efectuar una rectificación disminuyendo el monto de las pérdidas acumuladas sin cancelar intereses ni la sanción por evasión sobre los montos a rectificar, porque no existe tributo omitido, más aún si tomamos en cuenta que la Administración Tributaria ajustado el IUE sin tomar en cuenta las siguientes observaciones:

1.- Ingresos de Fuente Extranjera –Intereses GTB.- Transredes ha otorgado préstamos a la empresa Gas Trans Boliviano (GTB), con objeto de financiar la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil, estos préstamos han generado intereses, los cuales son considerados por la Administración Tributaria ingresos impositivos. GTB es la empresa ejecutora del proyecto designada mediante el D.S. N° 25415.

Por otra parte, los gobiernos de Bolivia y Brasil han firmado un Acuerdo para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, el cuál fue aprobado mediante Ley N° 1755, que en sus arts. 1° y 3° establece: "(...) estarán exentas de los impuestos actualmente vigentes las operaciones que comprenden: las importaciones, las compras de bienes y servicios destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del Gasoducto y el financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguros y sus correspondientes pagos y remesas a terceros (...)". En consecuencia, resulta evidente que la operación de financiamiento celebrada

entre Transredes y GTB está exenta del pago de impuestos en Bolivia, estando el certificado de exención, actualmente en tramitación ante el Viceministerio de Hidrocarburos.

- 2.- Gastos no relacionados (IVA). - Los gastos necesarios para contar con determinado personal en ciertos lugares de la operación (pasajes, hospedaje, alimentación, etc.), traslado y radicación de personal expatriado, capacitación al personal, representación, mejorar el clima laboral, gastos de gestiones anteriores y otros, son necesarios para la obtención de utilidades gravadas alcanzadas por el IUE, pues el objetivo de Transredes es maximizar las utilidades obtenidas para sus accionistas, razón por la cual no puede realizar gastos que no sean estrictamente necesarios para el desarrollo de su actividad.
- 3.- Honorarios de la Terminal Arica. - La Autoridad Tributaria ha determinado que no se han liquidado correctamente las retenciones de RC-IVA de la sociedad, puesto que no ha incluido en la liquidación de tales retenciones los honorarios que paga a una entidad domiciliada en Chile.

El D.S. N° 24614, de 14 de mayo de 1997, instruyó y autorizó a YPFB para que se haga entrega de la Administración y Operación del Sistema Arica (oleoducto SICA SICA – ARICA y Terminal marítima ARICA) al recurrente. Autorización e instrucción que se plasmaron en el Contrato de Administración y Operación entre YPFB y Transredes. El Sistema Arica consiste en el tramo del oleoducto SICA SICA – ARICA y la Terminal marítima Arica con todas las instalaciones, situada en la ciudad de Arica, Republica de Chile. En este sentido, tiene derecho a recibir el total de los ingresos provenientes de las operaciones del Sistema Arica, ha adoptar todas las decisiones de Administración inherentes al mismo y asimismo, a hacerse cargo del mantenimiento del Sistema Arica y de todos los costos de operación de dicho sistema.

En virtud de lo expuesto, el personal que pertenece a la Agencia en Chile, se encuentra en la planilla de sueldos de la Agencia en Chile, paga el impuesto a la renta personal chileno y los aportes a la seguridad social chilenos. En consecuencia, dicho personal no forma parte de su planilla de sueldos en Bolivia y por ende, no esta sujeto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado. Por otra parte, el servicio que presta Transredes S.A.

(Agencia en Chile) no tiene componente de asesoramiento, y por lo tanto, a pesar de tener relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana, no corresponde tampoco retención del IUE- BE, sobre los honorarios que se paga a la citada agencia.

- 4.- Gastos por Servicios Personales sin RC-IVA.- Los gastos para el personal por capacitación, traslado de expatriados, beneficios incluidos en planillas tributarias y honorarios en la Terminal Arica, son considerados como gastos que corresponden a la sociedad, que no constituyen un mayor ingreso para los empleados, al ser gastos vinculados con la operación de la empresa.
- 5.- Gastos de personal no registrado en planillas tributarias.- La Administración Tributaria ha realizado reparos por RC-IVA por conceptos que no habrían sido incluidos en las planillas tributarias, pero sus documentos (que fueron presentados a la Administración) revelaron que los gastos cuestionados se vinculan con erogaciones relacionados con los Directores de la empresa, con personal que sí está en sus planillas y con personal con contrato temporal, gastos que son necesarios para la obtención de rentas gravadas por el IUE, y como tales, deducibles a fines fiscales.
- 6.- Otros gastos no relacionados y no declarados por el proveedor.- Antes de la notificación con la Resolución impugnada pagó la deuda tributaria generada por concepto de la factura del proveedor Office Service (factura N° 2240, por un importe de Bs. 350), al haber sido comunicado por la Administración recurrida que producto de la verificación realizada a dicho proveedor resultaba inexistente el citado documento. En este sentido, dado que tal conformación fue comunicada a la Administración Tributaria correspondía que hubiera sido quitado.
- 7.- Depreciación por Revalúo Técnico deducido en exceso.- La Administración Tributaria ha incorporado un ajuste a la declaración jurada de la gestión 2002, por un monto de Bs. 63.085.558, argumentando que por el acto de revalorización de los activos realizado el 30 de septiembre de 1.996, por Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (que posteriormente efectuó un aporte de capital con dichos activos para la creación de la empresa Transredes S.A.M), por aplicación del numeral 7) del art. 47° de la Ley N° 843, y del inciso h) del art. 18° y 22° del D.S. N° 24051, Transredes estaría impedida de

considerar como deducible la depreciación completa de dichos activos revalorizados, a efectos de la determinación del resultado tributario.

Al respecto, de acuerdo a la norma de contabilidad N° 4 emitida por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores Unico de Bolivia, emitida a fin de establecer las condiciones de aceptabilidad de las revalorizaciones técnicas de los activos fijos, Transredes debería haber realizado las siguientes formalidades: a) haber hecho aprobar con el directorio responsable del ente la revalorización, hecho que no ocurrió ya que en ningún momento el Directorio de Transredes aprobó lo mencionado y b) haber presentado y hacer aprobar con la Junta de Accionistas la citada revalorización, situación que no se dio en la Junta de Accionistas de Transredes, que de haber sido aprobada debió ser registrada contablemente, lo cual no se dio y es verificable en los EEFF de Transredes.

8.- Cuenta por cobrar al seguro enviada al gasto extraordinario Siniestro.- El ajuste de la Administración Tributaria por este concepto se origina en un cargo realizado al estado de resultados de la gestión 2002, como consecuencia de un acuerdo transaccional suscripto con la empresa Interpipe, por el que se acuerda que, a efectos de dar por finalizadas sendas demandas judiciales existentes entre ambas empresas, Transredes pagó a dicha empresa la suma de US\$ 350.000.-. Es importante señalar que el referido Acuerdo Transaccional fue homologado el 17 de septiembre de 2002, con sentencia del Juez 5to Partido en materia civil comercial de la capital Einar Angelo Lijerón, registrado bajo el N° 461/2002. Por ello, dado que los gastos en cuestión están directamente relacionados con la actividad gravada del recurrente, solicita desestimar la pretensión de la Administración recurrida.

9.- Previsión por Vacaciones.- En la liquidación del IUE de la gestión 2002, Transredes ha considerado los cargos por la constitución de la previsión de vacaciones como un gasto “no deducible”, sin perjuicio de que se hayan considerado como “un gasto deducible” los pagos de vacaciones en finiquitos realizados durante la gestión. En este sentido, tal como se prueba en el detalle de ajustes realizados a efectos de la determinación del resultado tributario de la gestión 2002, en el inciso k del rubro 8) del formulario 80 (otros gastos no deducibles), ha incluido un ajuste a la utilidad contable por un importe de Bs. 698.105.-. Por otro lado, en el inciso c) del rubro 9 del citado formulario (otras

regularizaciones deducibles), imputó como gasto de la gestión los pagos en concepto de vacaciones por finiquitos realizados en el transcurso de la misma e imputados contablemente contra el pasivo por un importe de Bs. 427.506.-. Toda esta información fue oportunamente entregada a la Administración Tributaria, la que claramente desvirtuaría la pretensión por dicho concepto.

10.-Depreciación.- Tal como lo demuestra en los cuadros explicativos que adjunta al presente memorial, Transredes ha calculado las depreciaciones fiscales de los activos fijos correspondientes a la gestión 2002, en estricto apego a las normas reglamentarias vigentes, sin embargo, surgen diferencias entre su cálculo y la prueba global efectuada por la Administración Tributaria debido a que la misma adolece del error de tomar como "fecha de habilitación" para las altas de los activos la fecha de registro en el sistema, aunque la misma usualmente es posterior a la fecha real de habilitación del activo.

Sobre el particular, cabe recordar que los art. 20 al 26 del D.S. N° 24051, referidos a la depreciación impositiva de los activos fijos, indica que los bienes del activo fijo afectados a la generación de utilidades gravadas comenzarán a depreciarse impositivamente desde el momento en que se inicie su utilización y uso, lo que no necesariamente tiene que coincidir con la fecha del registro contable. A objeto de probar las afirmaciones anteriores, adjunta al presente memorial.

11.-Gastos por intereses emisión de Bonos.- Los intereses pagados por la empresa relacionados con el financiamiento obtenido a través de la emisión de los bonos y destinado al desarrollo del negocio de Transredes, son gastos absolutamente necesarios para la obtención de rentas gravadas y la conservación de la fuente productora de las mismas; por ende, en aplicación de los art. 47° de la Ley N° 843, y los arts. 8° y 13° del D.S. N° 24051, dichos intereses son gastos deducibles a fines de la determinación de la materia imponible del IUE.

12.-Otros giros al exterior: Observación sin retención BE- factura exterior.- Dado que los cargos en concepto de IUE-BE han sido conformados tal como se demuestra con la documentación que adjunta al presente memorial, no puede cuestionarse la deducibilidad de tales gastos.

13.-Cancelaciones por jornales, costos legales, personal temporal, mano de obra, apoyo mantenimiento, viáticos jardineros: sin respaldo de factura ni retención.

El reparo de la Administración Tributaria por tal concepto es improcedente toda vez que, como se expuso en la impugnación al reparo por retención local IUE-IT, son operaciones en las que no correspondía que Transredes actuará como agente de retención.

14.-Ventas Diferidas.- La Administración Tributaria, pretende que Transredes cancele mantenimiento de valor e intereses por supuestos diferimientos en el pago del IVA y del IT, por los ingresos derivados de los servicios de transporte facturados en la gestión 2002.

Al respecto, los arts. 4°, 10° y 77° de la Ley N° 843 y al art. 2° del D.S. N° 21532, en relación al hecho generador de las prestaciones de servicios continuos del IVA y del IT, señalan que éste se perfecciona con la finalización del servicio.

Por otra parte, en materia de servicios de transporte de hidrocarburos por ductos, la Superintendencia de Hidrocarburos del SIRESE establece términos y condiciones que regirán el transporte, los cuales señalan que los servicios de transporte mensual se inician a las 6:00 AM del primer día de cada mes y culmina a las 6:00 AM del primer día del mes siguiente, por tanto, Transredes debe emitir facturas a los cargadores hasta el décimo día de cada mes, por los cargos de capacidad adeudado del periodo anterior; y no corresponde que Transredes se sujete a lo establecido en la Resolución Administrativa. N° 05-043-99, porque ésta resolución se refiere a los servicios públicos de energía eléctrica, comunicación agua potable y saneamiento básico.

h) Calificación de la conducta

De acuerdo a las causales de exclusión de responsabilidad establecidos en el art. 79° inciso 3) de la Ley N° 1340 y el art. 153° de la Ley N° 2492, no corresponde calificar la conducta de Transredes como Evasión, toda vez que actuó con la mayor transparencia y en apego a una norma emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos.

i) Imposibilidad para imponer sanciones administrativas

Las facultades para la imposición de sanciones que tenía la Administración Tributaria han prescrito de acuerdo al art. 59° de la Ley N° 2492, debido a que con la Resolución impugnada fue notificada el 1° de noviembre de 2007, habiendo transcurrido más de cuatro de años desde la fecha de vencimiento de los impuestos con periodicidad menor al año en que fueron observados (gestión 2002), pues dicho plazo comenzó a correr el 1° de enero del año 2003, debiendo prescribir el 31 de diciembre de 2006, pero que fueron suspendidos desde el 26 de octubre de 2006 con la notificación de la Orden de Fiscalización por el término de 6 meses hasta el mes de abril. Es decir que a partir del mes de mayo de 2007, este cómputo continuaba hasta que fue interrumpido el 1° de noviembre de 2007 con la notificación de la Resolución Determinativa, por lo que es evidente que habían transcurrido los 4 años requeridos para operar la prescripción.

Con relación a los impuestos IVA e IT de los períodos enero a noviembre de 2002, el término de la prescripción se inició el 1° de enero de 2003, mientras que para el período diciembre/2002, el término de prescripción en ambos impuestos se inició el 1° de enero de 2004, situación que replica en el IUE.

Por lo expuesto anteriormente, solicita se revoque la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007 de 29 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

CONSIDERANDO II:

2.1 Auto de admisión

Que, mediante Auto de 11 de diciembre de 2007, cursante a fs. 137 del expediente, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa Transredes S.A., contra de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

CONSIDERANDO III:

3.1 Contestación de la Administración Tributaria

Que, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante memorial presentado el 19 de diciembre de 2007, cursante a fs. 144-157 del expediente administrativo, contestó el Recurso de Alzada interpuesto por Transredes S.A., manifestando que:

a) No se ha vulnerado el derecho a la defensa ni el debido proceso del contribuyente, toda vez que durante todo el proceso administrativo se le ha explicado cada uno de los cargos establecidos para que pudiera presentar los descargos que crea conveniente, los cuales fueron legal y debidamente analizados y valorados por la administración.

b) **Depuración del Crédito Fiscal IVA**

Los reparos por este concepto resultan de la revisión de los descargos presentados por el contribuyente, referidos a facturas por **adquisición de bienes** o **contratación de servicios** como ser: fiesta de fin de año, cena buffet, alquiler membresía Country Club, etc., los cuales por disposición del inciso a) del art. 8° de la Ley N° 843 en concordancia con el art. 7° del D.S. N° 24051 (Reglamento del IUE) **no están relacionadas con la actividad de la empresa**. Asimismo se observó facturas por otros conceptos:

1. Facturas por Beneficios adicionales al Personal.- La facturas por Gastos de traslados de expatriados (transferencias, trámites de permanencia, trámites de registros domiciliarios, obras civiles domicilios) y Gastos de Personal (Maestrías y post-grado) no son considerados válidos para el crédito fiscal en aplicación del inciso d) del art. 19° de la Ley N° 843.

Al amparo del Principio de la Fuente que rige en la legislación boliviana, cualquier pago por concepto de alquiler, alimentación, movilidad, serán considerados como ingreso adicional del empleado. Por lo tanto, todos los beneficios adicionales del personal dependiente sea en efectivo o en especie se consideran ingreso o retribuciones gravados por el RC-IVA con la alícuota del 13% siempre y cuando exista relación laboral.

2. Expatriado permanente.- Bajo el Principio de la Fuente, no existe diferencia para aplicar el impuesto a las personas bolivianas ó extranjeras, de modo que los pagos de alquiler, alimentación, movilidad realizados a favor del expatriado permanente serán considerados como un ingreso adicional de éste, toda vez que por su relación laboral con la empresa se entiende que permanecerá por largo tiempo en Bolivia y esto le obliga al pago de aportes, a la seguridad social y a los impuestos correspondientes.

3. Facturas de personal independiente.- Este crédito fiscal ha sido indebidamente registrado porque se generó de facturas por gastos de Personal no registrado en planillas (hoteles y pasajes, personal independiente), las cuales se refieren específicamente a pagos por honorarios de consultores extranjeros o nacionales que prestaron servicio al contribuyente fiscalizado en territorio nacional.

Con relación a las facturas por gastos de transporte, trámites, seguros de salud, viáticos, hoteles, asignaciones familiares y premios, constituyen **otros ingresos** o beneficios para el dependiente, por lo que el crédito fiscal de esas facturas beneficia al empleado y no a la empresa.

c) Depuración del Débito Fiscal IVA

Los reparos por este concepto resultan de la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por parte del contribuyente con relación a diferentes conceptos o ingresos; lo cual contravino el art. 12° de la Ley N° 843., en concordancia con el inciso b) del art. 1°; inciso d) del art. 3° e inciso a) del art. 4° de la misma norma y la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 del SIN.

1. Ingreso por cobro de Seguro de siniestro Lluta.- Existen ingresos no facturados relacionados con el siniestro Lluta, que no constituyen reversiones, de ser así los registros estarían relacionados con otros ingresos, situación que no fue demostrada por el contribuyente.
2. Boleta de Garantía DISCAR e incumplimiento compra TOYOSA.- El contribuyente omitió facturar los ingresos obtenidos por multas impuestas en contratos de servicios suscritos con las empresas DISCAR por una parte y TOYOSA por otra; lo cual originó la existencia de tributo omitido IVA Débito Fiscal e IT, que no fue desvirtuado por el contribuyente.
3. Ingresos por concepto de Inscripciones a un torneo de Golf.- No facturó el servicio prestado por inscripciones a un torneo de golf organizado por una Fundación; sin embargo se observó en los descargos que el hecho imponible (2002) se generó antes de que la fundación fuera constituida (2005).
4. Ingresos por Notas de Débito de la Empresa Shell.- Existen registro de ingresos por notas de débito a la empresa Shell Brasil que no están respaldadas documentalmente para demostrar que se trate de un reembolso

de gastos, a su vez el registro contable no refleja la realidad de esta operación porque se encuentra en una cuenta de resultados.

d) Cargo sobre el Impuesto a las Transacciones

Conforme a los argumentos vertidos en el numeral 3 anterior, referido al Débito Fiscal IVA, dichos ingresos sí se constituyen en ingresos no facturados por el contribuyente.

e) Retenciones a Beneficiarios del Exterior (IUE-BE)

Existen transferencias o remisiones de recursos al exterior por parte del contribuyente, a personas o empresas por servicios efectuados desde o en el exterior, por lo que dicho concepto está dentro del alcance del art. 51° de la Ley N° 843 en concordancia con el inciso b) del art. 44° de la referida norma y el art. 12° del D.S. N° 24051.

f) Retenciones a Beneficiarios Locales (IUE-RL)

El contribuyente no actuó como agente de retención en aquellas compras de bienes y/o servicios que realizó a proveedores locales sin el respaldo de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, por lo que no es posible considerar un gasto deducible para el IUE.

g) IUE sobre ingresos no imponibles

1. Ingresos por intereses devengados por préstamos otorgados a GTB

El contribuyente declaró como rentas no gravadas, los intereses de un préstamo a GTB para la construcción del gasoducto Bolivia- Brasil, sin embargo, las exenciones señaladas por el contribuyente son en primera instancia para Petrobras y GTB, en ningún caso para Transredes, por lo que debió facturar el ingreso por los intereses pagando el impuesto correspondiente, respaldado por el inciso e) del art. 2 del DS. 21532 y por la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006.

2. Gastos no relacionados con la actividad gravada.- Se constató que la empresa tiene gastos no relacionados con su actividad, como ser: Gastos por viajes Camboriú, 50 paquetes navideños, regalos Día de la Madre, etc., los cuáles fueron registrados contablemente y deducidos para el IUE por el contribuyente.
3. Gastos en Agencia Arica – Chile.- El recurrente contabilizó y declaró deducible gastos correspondientes a la Agencia que tiene en Chile, los cuales no serían deducibles a efecto de la liquidación del impuesto. Al respecto se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/ 0314/2006.
4. Gastos diversos cancelados al personal-planilla, sin retención del RC-IVA con base para el IUE.- Se constataron pagos referidos a diversos conceptos, como ser gastos por seguro de salud, trámites de permanencia del dependiente, capacitación y otros similares, en los que no se constituyó como agente de retención del RC-IVA.
5. Gastos de personal no registrado en planilla.- Conforme a los argumentos vertidos en el numeral 2 inc. c) anterior, referido al Crédito Fiscal IVA, el contribuyente no se constituyó como agente de retención del RC-IVA.
6. Gastos no declarados por el proveedor.- En el comprobante de pago presentado por Transredes se constata que no esta emitida a su favor (razón social o titular del NIT), por lo que se concluye que el proveedor no emitió estas facturas.
7. Depreciación por Revalúo Técnico deducido en exceso.- Para la depreciación del activo fijo “Estaciones” de la gestión 2002, la empresa tomó como vida útil 8 años, en vez de 10 años y consideró deducibles las depreciaciones de Revalúo Técnico efectuado por YPFB en el año 1996, cuando conforme al inciso 7 del art. 47° de la Ley N° 843 y el inciso h) del art. 18° del D.S. N° 24051, los revalúos técnicos no son deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible a partir del 1° de enero 1995. Con relación a la fecha de inicio de la depreciación, la empresa no demostró documentalmente que la fecha de inicio de la depreciación sea la fecha de inicio de uso del activo, por lo se tomó la fecha de alta de los activos, la cual es posterior.

8. Cuenta por cobrar al seguro enviada al gasto extraordinario-Siniestro.- El contribuyente no presentó ningún respaldo de la factura o documento equivalente por la cancelación de este importe contabilizado.
9. Gastos por intereses emisión de Bonos.- Transredes obtuvo fondos a través de Bonos, pero no todos se utilizaron para renta Gravada o manutención de la fuente como son las inversiones en compañías afiliadas, cuyos ingresos obtenidos por préstamos a éstas (según el recurrente) no son imposables por ser del exterior y, en el caso de préstamos a GTB por estar ésta exenta, por lo que los consideró como ingreso no imponible.
10. Ventas Diferidas.- En la revisión de las facturas por ventas emitidas durante los períodos sujetos a fiscalización se identificaron ventas efectuadas que son facturadas en períodos posteriores al período en que ocurrió el hecho generador. Si bien el servicio corresponde a un contrato de tracto sucesivo y la finalización del servicio será después de 20 años de acuerdo al contrato, la emisión de las respectivas facturas debió ser efectuada en el mismo período fiscal en que se prestó el servicio, tal como lo dispone el art. 10° de la Ley N° 843, concordante con el numeral 85 de la Resolución Administrativa 05-0043-99 del SIN.

h) Calificación de la conducta

En virtud de los descargos se evidenció la omisión de pago de las obligaciones de pago del contribuyente lo que provocó una disminución ilegítima de los ingresos tributarios pues al no haberse establecido la existencia de dolo por parte del sujeto pasivo se calificó la conducta como evasión, conforme a los arts. 114°, 115° y 116° de la Ley N° 1340.

Por lo expuesto, solicita dictar resolución Confirmando en todas sus partes la Resolución Determinativa impugnada.

CONSIDERANDO IV:

4.1 Presentación de la prueba

Que, mediante Auto de 20 de diciembre de 2007, cursante a fs. 158 del expediente administrativo, se sujeta el proceso a término probatorio de veinte (20) días comunes y

perentorios, notificándose éste Auto al recurrente y al recurrido el 26 de diciembre de 2007, como se evidencia a fs. 159 del expediente.

Durante la vigencia del plazo probatorio, mediante memorial presentado el 15 de enero de 2008, cursante a fs. 163 del expediente, el recurrente ratificó las pruebas adjuntadas al momento de interponer su recurso de alzada.

Por su parte, la Administración Tributaria recurrida, mediante memorial presentado el 4 de enero de 2008, cursante a fs. 160 del expediente administrativo, ratificó los papeles de trabajo presentados adjuntos a la contestación consistentes en un total de veintiseis (26) carpetas de antecedentes.

4.2 Alegatos

Que, dentro del término previsto por el art. 210º parágrafo II de la Ley N° 2492, el recurrente mediante memorial presentado el 6 de febrero de 2008, cursante a fs. 182 del expediente administrativo, presentó alegatos escritos que refrendan los argumentos vertidos en su Recurso de Alzada.

Por su parte, la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 21 de enero de 2008, cursante a fs. 166-175 del expediente administrativo, presentó alegatos escritos reiterando los argumentos vertidos en la Contestación al Recurso de Alzada.

4.3 Relación de hechos

Que, efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

- 4.3.1 El 26 de octubre de 2006, la Administración Tributaria notificó al contribuyente Transredes con la Orden de Fiscalización Parcial N° 0006OFE0094, cursantes a fs. 4, 10 y 14 del cuaderno de pruebas, para fiscalizar los impuestos IVA, IT e IUE de la gestión 2002.
- 4.3.2 El 18 de junio de 2006, fue notificado el contribuyente con la ampliación del alcance a la fiscalización externa parcial respecto del IUE, por el concepto: Depreciación de Activos fijos revalorizados, según cursa a fs. 15 del cuaderno de antecedentes (cuerpo I).

Para este efecto, la Administración recurrida mediante requerimientos efectuados en el transcurso de la fiscalización, cursantes de a fs. 21-58 del cuaderno de pruebas (cuerpo I), solicitó información consistente en: Balance de Sumas y Saldos, Libros Diarios, Mayores de las cuentas contables, Comprobantes contables con la documentación de respaldo, Libros de Ventas IVA-Compras IVA, Declaraciones Juradas del pago de impuestos, Facturas de compras y ventas, Pólizas de importación, Planillas de sueldos, Formularios de aportes laborales y Patronales, Conciliaciones Bancarias, Libros de giros al Exterior, Cuadernos de depreciación de activos fijos y otros. Tales requerimientos fueron atendidos por el recurrente de acuerdo al Acta de Recepción cursantes a fs. 59-60 del cuaderno de antecedentes (cuerpo I) y como consta en los cuerpos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII de la Administración Tributaria.

- 4.3.3 El 30 de julio de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe Cite: GSH-DFSC-INF N° 290/2007, cursante a fs. 3.773-3786, mediante el cual se determinó un saldo a favor del fisco que el contribuyente registró relacionado con los impuestos: IVA, IT, IT-RL, IUE, IUE-BE, IUE-RL, cuya deuda tributaria asciende a Bs. 195.421.078.- con accesorios de ley incluidos sin considerar la sanción; y accesorios por ventas diferidas de Bs. 5.711.880.-. El mismo día emitió la Vista de Cargo N° 7807-0006OFE0094.10 cursante a fs. 3.787-3.797 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 14), en la cual se estableció sobre base cierta una deuda tributaria preliminar por Bs. 195.421.078.- y accesorios por las ventas diferidas por un importe de Bs. 5.711.880, que sumados totalizan Bs. 201.132.958.-, calificando la conducta del contribuyente de manera preliminar con indicios de defraudación de acuerdo a lo previsto en el art. 98° al 101° y 303° de la Ley N° 1340. Dichos actos fueron notificados al contribuyente el 1ro de agosto de 2007, según consta a fs. 3757 y 3.797 vta. del cuaderno de antecedentes (cuerpo 14).
- 4.3.4 El 31 de agosto de 2007, el recurrente mediante memorial cursante a fs. 5748-5783 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 21), rechazó los reparos contenidos en la Vista de Cargo referida, adjuntando documentación de descargo en 7 anexos (cuerpos 15 al 20).
- 4.3.5 A su vez, el 19 de septiembre de 2007, presentó memorial cursante a fs. 7432-7433 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 25), solicitando se consideren las

conformaciones realizadas mediante declaraciones juradas rectificativas del IUE y en consecuencia se levanten los cargos enunciados.

- 4.3.6 El 9 de octubre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe con cite GSH-DFSC-INF N° 482/2007, cursante a fs. 7.567-7.615 del cuaderno de antecedentes, mediante el cual procedió a modificar los resultados obtenidos en la inspección, determinando un importe de Bs. 198.688.379.-. El mismo día fue emitida la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007, cursante a fs. 7842-7874, estableciendo reparos por IVA crédito fiscal, IVA débito fiscal, IT, IUE-BE, IUE-RL, IT-RL e IUE de la gestión 2002, por un importe total de UFV's. 94.399.394.-, calificando la conducta del contribuyente como Evasión Fiscal por un importe de UFV's. 23.359.449.-. Dicho acto fue notificado mediante cédula el 1° de noviembre de 2007, de acuerdo a la diligencia que cursa a fs. 7.874 vta. (cuerpo 26)

CONSIDERANDO V:

El recurrente argumenta en su recurso de alzada que: **1)** Se atentó contra los derechos a la defensa y al debido proceso consagrados en la CPE, toda vez que la Resolución Determinativa incluyó reparos que no estaban considerados inicialmente en la Vista de Cargo; **2)** los funcionarios actuantes han “depurado” según sus propios criterios, los créditos fiscales oportunamente computados por Transredes en la liquidación del IVA; **3)** la Administración Tributaria encontró reparos por diversos conceptos o ingresos que supuestamente se debieron facturar (Débito Fiscal IVA); **4)** los reparos labrados por la Administración recurrida referidos al Impuesto a las Transacciones, no constituyeron o implicaron ingresos para Transredes motivo por el cual no existió hecho generador; **5)** la Administración Tributaria reclamó una supuesta falta de retención del IUE-BE en un pago de dividendos que, en la gestión analizada, Transredes efectuó a un beneficiario local, esto es, a la empresa boliviana TR Holdings Ltda.; **6)** los reparos respecto de Retenciones de IUE- IT, corresponden a pagos por servicios de proveedores locales sin retenciones ni facturas; **7)** de ser ciertos los reparos respecto de los gastos deducibles para la determinación del IUE, correspondería efectuar una rectificación disminuyendo el monto de las pérdidas acumuladas sin cancelar intereses ni la sanción por evasión sobre los montos a rectificar, porque no existe tributo omitido; además, la Administración Tributaria ajustó el IUE sin tomar en cuenta diversos aspectos que se relacionan con: intereses GTB, gastos no relacionados con el IVA, gastos de la Terminal Arica, gastos por servicios personales sin RC-IVA, gastos de personal no registrado en planillas, gastos no relacionados no declarados por el proveedor, depreciación por revalúo técnico deducido

en exceso, cuenta por cobrar al seguro enviada al gasto extraordinario Siniestro, previsión por vacaciones, depreciación, gastos por intereses emisión de Bonos, otros giros al exterior: observación sin retención BE- factura exterior, Cancelaciones por jornales - costos legales - personal temporal - mano de obra - apoyo mantenimiento - viáticos jardineros: sin respaldo de factura ni retención, ventas diferidas; **8)** de acuerdo a las causales de exclusión de responsabilidad establecidos en el art. 79° inciso 3) de la Ley N° 1340 y el art. 153° de la Ley N° 2492, no corresponde calificar la conducta de Transredes como Evasión, toda vez que actuó con la mayor transparencia y en apego a una norma emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos; y **9)** las facultades para la imposición de sanciones que tenía la Administración Tributaria prescribieron de acuerdo al art. 59° de la Ley N° 2492, debido a que con la Resolución impugnada fue notificada el 1° de noviembre de 2007, habiendo transcurrido más de cuatro de años desde la fecha de vencimiento de los impuestos con periodicidad menor al año en que fueron observados (gestión 2002), pues dicho plazo comenzó a correr el 1° de enero del año 2003, debiendo prescribir el 31 de diciembre de 2006, pero que fueron suspendidos desde el 26 de octubre de 2006 con la notificación de la Orden de Fiscalización por el término de 6 meses hasta el mes de abril. Es decir que a partir del mes de mayo de 2007, este cómputo continuaba hasta que fue interrumpido el 1° de noviembre de 2007 con la notificación de la Resolución Determinativa, por lo que es evidente que habían transcurrido los 4 años requeridos para operar la prescripción. Con relación a los impuestos IVA e IT de los períodos enero a noviembre de 2002, el término de la prescripción se inició el 1° de enero de 2003, mientras que para el período diciembre/2002, el término de prescripción en ambos impuestos se inició el 1° de enero de 2004, situación que replica en el IUE.

Con estos argumentos el recurrente solicitó se revoque la Resolución Determinativa impugnada.

V.1 Reparos no contenidos en la Vista de Cargo

El recurrente afirma que la Resolución Determinativa incluye cargos por conceptos que no fueron incluidos por la Vista de Cargo emitida el 30/07/07 y que dio origen a la resolución objeto del presente recurso, acto que además de ser irregular atenta contra los derechos de Transredes a la defensa y al debido proceso consagrados por la CPE, a lo que la Administración Tributaria ha respondido negativamente al contribuyente, toda vez que durante todo el proceso administrativo se le ha explicado cada uno de los cargos establecidos para que pudiera presentar los descargos que crea conveniente, los cuales fueron legal y debidamente analizados y valorados por la Administración.

Con referencia a este argumento, es necesario aclarar que en la compulsa de los antecedentes se ha evidenciado que la Vista de Cargo establece reparos por concepto de **crédito fiscal** en mérito a observaciones a gastos no relacionados, según consta en fs. 3804-3836 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 14). A su vez se evidenció que dentro del plazo probatorio a la Vista de Cargo, el recurrente presentó documentación de descargo respecto de dicha observación, la cual una vez evaluada por la Administración Tributaria ésta concluyó ampliar el número de facturas observadas, según el detalle expresado a fs. 5.810-5839 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 21), de lo cual, resulta evidente que el reparo por concepto de crédito fiscal fue incluido y observado desde la determinación preliminar consignada en la Vista de Cargo, de modo que en los hechos no hubo materialmente indefensión y por lo mismo lesión a los derechos aludidos, en tal sentido se desestima lo aseverado por el recurrente.

V.2 Depuración del Crédito Fiscal IVA

El recurrente señala que los gastos observados por la Administración Tributaria están relacionados directa o indirectamente a la actividad gravada de la empresa. Por su parte, la Administración Tributaria ha depurado facturas correspondientes a seguros de salud y enfermedad, capacitación, gastos de hospedaje por transferencia, refrigerios, trámites, y otras, en el entendido de que las mismas no estarían vinculadas a la actividad gravada de Transredes S.A.

Al respecto, el inciso a) del art. 8º de la Ley N° 843, señala lo siguiente: *“(...) Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”*. Como se observa de la normativa citada, el cómputo del crédito fiscal debe enmarcarse a la vinculación del gasto con la actividad gravada, por lo que para cada uno de los costos y gastos observados se hizo el siguiente análisis:

a) Capacitación

Esta Superintendencia ha manifestado en sus Resoluciones STR-SCZ/RA N° 0016/2005, STR-SCZ/RA N° 0025/2005, que no considera que la capacitación brindada al personal dependiente sea un ingreso para éste, mas al contrario, es un gasto que está directamente vinculado con su actividad, ya que la misma repercute

directamente en la eficiencia y productividad de la empresa, es decir, la empresa recibe beneficios directos cuando capacita a su personal.

Luego de recordar la doctrina administrativa tributaria en el caso se ha constatado del cuaderno de pruebas que los gastos corresponden a pagos efectuados por Transredes a empresas como ser: Aser, Hotelera Las Palmas, Improtec, Orion SRL, Universidad Católica, entre otros, por cursos de maestrías y cursos de post-gradados, primeros auxilios y seminario denominado "Claves para el éxito", de manera que son gastos directamente vinculados a la actividad gravada, toda vez que procuran el mejor desempeño de sus funciones, lo cual tiene una **incidencia directa en la actividad gravada** de la empresa y la misma que también tienen los gastos efectuados por el hospedaje de sus directores. En ese entendido, corresponde revocar lo reparado por la Administración Tributaria por Bs.80.110.-.

b) Hoteles

Las notas fiscales observadas por este gasto corresponden a los Hoteles Cortéz, Camino Real, Los Tajibos, Caparuch, entre otros, los mismos que habrían prestado el servicio en toda la gestión 2002, por Bs. 16.545.- monto que ha sido reparado por la Administración Tributaria como gastos no vinculados con la actividad gravada.

Al respecto, la Superintendencia Tributaria General en la Resolución de Recurso Jerárquico SRG-RJ/N° 0580/2007 de 12/10/2007, se ha pronunciado sobre la misma observación, señalando: "(...) iv. *Con relación a los gastos observados por la Administración Tributaria por concepto de hospedaje en hoteles (...) destinados al personal de la empresa, cabe indicar que constituyen formas de remuneración, conforme el inciso d) art. 19° de la Ley N° 843 del RC-IVA; que si bien responden a políticas de la empresa, que ve por necesario cubrir los gastos por el traslado del personal expatriado, sin embargo estos gastos están alcanzados con el RC-IVA, puesto que corresponden a gastos que debió efectuar el dependiente (...).*"

De la revisión de los papeles de trabajo de la Administración Tributaria, cursantes a fs. 5848-5867 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 21), se evidencia que los gastos en hoteles efectuados por Transredes obedecen principalmente al servicio de hospedaje por la transferencia del personal de la empresa.

A su vez, cabe manifestar que los gastos efectuados por concepto de hospedaje para transferencia, es decir, traslados a consecuencia de un cambio de destino de

trabajo, se constituyen como ingresos adicionales del dependiente, según lo establecido por el inciso d) del art. 19º de la Ley N° 843. En ese entendido, al haberse emitido las facturas por estos gastos a nombre de Transredes, se evidencia una apropiación indebida del crédito fiscal, ya que este le correspondía al dependiente en aplicación de lo establecido por la norma. Por lo tanto, corresponde confirmar lo manifestado por la Administración Tributaria por Bs.16.545.-.

c) Pasajes

Con relación a los gastos que corresponden a pasajes aéreos de los funcionarios de Transredes, cabe señalar que de acuerdo a los papeles de trabajo de la Administración Tributaria, cursantes a fs. 5804-5808 (cuerpo 21), se ha podido constatar que los mismos se refieren a gastos vinculados a la actividad de la empresa, por lo que en el marco del art. 8º de la Ley N° 843, corresponde revocar en este punto la observación de la Administración Tributaria por Bs.97.684.-.

d) Otros gastos

Respecto a la depuración del crédito fiscal efectuada por la Administración Tributaria referida a compras no relacionadas con la actividad gravada, como ser: costos de contratación y/o transferencia de personal estratégico, gastos necesarios para contar con determinado personal en ciertos lugares la operación, costos necesarios para la realización propios de la operación, entre otros, se determino un reparo por Bs.317.461.-.

En ese entendido, en aplicación al requisito de procedencia del cómputo del crédito fiscal, establecido en el inc a) art. 8º de la Ley N° 843, así como del D.S. N° 21530, para que las compras efectuadas por la empresa generen crédito fiscal sujeto a devolución, éstas deben tener relación con los costos y gastos necesarios para mantener y conservar la fuente. En este caso, no se ha podido evidenciar que los gastos administrativos depurados, constituyan costos necesarios para la operación y mantenimiento de la fuente, de manera que al haberse girado la factura a nombre de Transredes se ha procedido a una apropiación indebida del crédito fiscal.

Al tenor de lo expuesto anteriormente, corresponde confirmar la depuración efectuada por la Administración Tributaria, al haberse establecido que los citados gastos no tienen una vinculación con la actividad gravada de Transredes.

V.3 Depuración del Débito Fiscal IVA

La Administración Tributaria ha encontrado reparos por diversos conceptos o ingresos que el contribuyente debió facturar. Por su parte, el recurrente señala que estos ingresos no están alcanzados por el IVA y, por ende, no debieron ser facturados.

En principio es necesario establecer que la doctrina mayoritaria ha definido al IVA como un impuesto indirecto donde el contribuyente es quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y el Estado es el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, pero mediando un tercero denominado responsable o quien efectivamente paga el impuesto, es decir, jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico, sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen.

Así mismo, para un mejor entendimiento doctrinario se han establecido tres formas de determinación de este impuesto: "(...) **a) Cálculo por sustracción, que consiste en establecer la base imponible por la diferencia que se determina entre el IVA de las ventas y el IVA de las compras realizadas por los contribuyentes en un determinado período; **b) Cálculo del impuesto sobre base real, donde el gravamen o la carga tributaria que resta el responsable al efectuar sus compras, no es deducible hasta que los bienes adquiridos se incorporen a la producción en forma real y concreta o, en el caso del comercio, hasta que las mercaderías sean vendidas, lo que significa que cuando se presenta el Débito Fiscal, recién se puede registrar el Crédito Fiscal (No se aplica en Bolivia); **c) Cálculo del impuesto sobre base financiera, que determina la base del impuesto por la diferencia entre las ventas y las compras que se realizan en un determinado período, sin tomar en cuenta si las **mercancías vendidas** son adquiridas o producidas en ese lapso, si las **compras producen enajenaciones** o se mantienen almacenadas (Caso Bolivia)". (VALDEZ Montoya Jorge, LOS TRIBUTOS, SU ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y REGISTROS CONTABLES, año 2007).******

Dentro el marco normativo nacional, el Art. 1º de la Ley N° 843 determina expresamente que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplicará sobre *las ventas de bienes muebles, los contratos de obras, prestación de servicios y toda otra*

prestación cualquiera fuere su naturaleza, es decir, adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionados con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cualquiera fuera el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes; los contratos de obra, prestación de servicios y toda otra prestación cualquiera fuera su naturaleza realizadas en el territorio de la Nación y, las importaciones definitivas, por lo que en el caso de:

a) Ingreso por cobro de Seguro de siniestro Lluta

Transredes S.A., señala que en la cuenta "otros ingresos" se registraron erróneamente conceptos por ingresos que posteriormente fueron revertidos, como es el caso del cobro al seguro por el siniestro "Lluta", motivo por el cuál la Administración Tributaria ha entendido que éste cobro representa un ingreso para el sujeto pasivo, sin embargo, como se ha señalado con anterioridad el Art. 1º de la Ley Nº 843 establece de manera concreta los conceptos alcanzados por el IVA, siendo éstos la venta de bienes muebles, prestación de cualquier servicio o importaciones definitivas, que si bien en los hechos hubo la prestación de un servicio este fue prestado por la empresa aseguradora al asegurado y no viceversa, es decir, el sujeto pasivo en este caso será la empresa aseguradora y no el recurrente, más allá de que éste de manera efectiva cuente con un ingreso surgido de la situación aludida. Ahora bien, es cierto que el ingreso en cuestión tendrá incidencia en la determinación del IUE al final de la gestión pertinente pero no para el IVA como afirma la Administración, además, de la compulsas de los antecedentes se ha evidenciado la existencia de los asientos contables que respaldan la afirmación evocada por el recurrente, por lo que se revoca totalmente el reparo por Bs.150.897.-

b) Boleta de Garantía DISCAR e incumplimiento compra TOYOSA

Este reparo surge en razón a que la Administración Tributaria señala que el contribuyente omitió facturar los ingresos obtenidos por multas impuestas en contratos de servicios suscritos con las empresas DISCAR por una parte y TOYOSA S.A. por otra, lo cual originó la existencia de tributo omitido IVA Débito Fiscal e IT; sin embargo, es necesario aclarar que si bien éstos se constituyen en ingresos para el recurrente, tampoco han surgido de la venta de bienes muebles o importaciones definitivas, aunque si emergen de la prestación de un servicio, pero

en los hechos se constituye en el cobro de “penalidades” a empresas que debieron prestar un servicio al recurrente y no lo hicieron, razón por la que de ninguna manera de acuerdo a la normativa vigente se pueden considerar como base para el cobro del IVA, que como ya se ha dicho, son ingresos que repercutirán en la determinación del IUE del sujeto pasivo, por lo que se revoca totalmente el reparo por Bs.39.448.-

c) Ingresos por concepto de Inscripciones a un torneo de Golf

Según la Administración Tributaria, no se facturó el servicio prestado por inscripciones a un torneo de golf organizado por una Fundación; sin embargo, se observó en los descargos que el hecho imponible (2002) se generó antes de que la Fundación fuera constituida (2005). Por su parte, el recurrente señaló que no organizó dicho evento sino que prestó un servicio administrativo a título gratuito a la Fundación organizadora, es decir, “recolectó” el dinero de las inscripciones para luego ser empozadas a una cuenta bancaria.

Al respecto, cabe señalar que los conceptos alcanzados por el IVA están claramente establecidos por el Art. 1º y siguientes de la Ley N° 843, y siendo evidente que este reparo no se encuentra comprendido en su alcance, corresponde revocarlo por Bs.6.400.-

d) Ingresos por Notas de Débito de la Empresa Shell

La Administración Tributaria ha señalado que existe registro de ingresos por notas de débito a la empresa Shell Brasil que no están respaldadas documentalmente para demostrar que se trate de un reembolso de gastos; al mismo tiempo, el registro contable no refleja la realidad de esta operación porque se encuentra en una cuenta de resultados. Por su parte, el recurrente aclara que por restricciones del sistema contable de la empresa, el registro que normalmente debería ir a una cuenta “por cobrar” es contabilizado en una cuenta de “gasto” y las recuperación de dichos montos se registra como un “ingreso”, que no es un ingreso por servicios, sino la regularización de la imputación a la cuenta de “gasto”, por lo que es necesario establecer que en este reparo, como en los anteriores relacionados con el debito fiscal del recurrente, la obligación tributaria sustancial para el cobro del tributo no se origina en los presupuestos previstos en la ley como generadores

del impuesto, por lo que no son base para el cálculo de débito fiscal IVA, razón por la que se revoca este reparo por Bs.36.748.-

V.4 Observación respecto del Impuesto a la Transacciones

La Administración Tributaria señala que se trata de registros contables en la cuenta “otros ingresos” por concepto de indemnización cobrada a una compañía aseguradora, penalidades cobradas a proveedores, inscripciones a un torneo de golf y recupero de gastos por cuenta de la empresa vinculada Shell y que dichos ingresos sí constituyen ingresos no facturados por el contribuyente; por su parte el recurrente afirma que estos conceptos no constituyen ingresos para Transredes S.A., motivo por el cual no existe hecho generador en el IT.

Al respecto el artículo 72º de la Ley N° 843, señala: “El ejercicio en el territorio nacional del comercio, la industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este título, que se denominará impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes”.

En el presente caso, de la compulsión de los antecedentes se ha podido establecer que siguiendo la línea analítica del débito fiscal del recurrente, la obligación tributaria sustancial para el cobro del tributo no se origina en los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, por lo que no son base para el cálculo del Impuesto a las Transacciones, por lo que corresponde revocar este reparo por Bs. 44.780.-

Sin embargo, es pertinente aclarar que el recurrente en los hechos ha percibido ingresos por los conceptos antes señalados y que podrán repercutir en la liquidación del IUE, correspondiendo un análisis específico más adelante.

V.5 Reparos sobre el IUE- BE

La Administración Tributaria ha considerado que todas las remesas efectuadas a beneficiarios del exterior son sujetos a retención del 12,5%, por IUE-BE, debido a que los mismos **son pagos de fuente boliviana**, de acuerdo a lo estipulado por el art. 51º de la Ley N° 843 y el art. 34º del D.S. N° 24051 y lo establecido en el inciso f) art. 12º,

D.S. N° 24051. Según el recurrente, la retención del 12,5%, por IUE-BE, no se aplica sobre cualquier pago o remesa que se realice al exterior.

Al respecto, el art. 51° de la Ley N° 843 y art. 34° del D.S. N° 24051, señalan que: cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, que la utilidad neta gravada será el 50% del monto remesado, importe del cual quienes paguen deberán retener la tasa del 25%.

En este sentido, el art. 44° de la Ley N° 843, detalla que se consideran de fuente boliviana, los ingresos por concepto de: Remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, **Honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero, comercial o de cualquier otra índole prestado desde o en el exterior**, cuando dicho asesoramiento tenga relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana. Asimismo, el art. 34° del D.S. N° 24051, señala que según lo establecido en el art. 51° de la Ley N° 843, quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los arts. 19° y 44° de la Ley N° 843 y 4° del D.S. N° 24051, deberán retener y pagar la alícuota del impuesto sobre la renta neta gravada.

Adicionalmente, el art. 4° del D.S. N° 24051, señala que son **utilidades de fuente boliviana todas las generadas en el país**, o que tengan su origen en hechos y actividades de cualquier índole producidos o desarrollados en el país.

Finalmente, el art. 12° del D.S. N° 24051, establece que para que los **honorarios** u otras retribuciones por **asesoramiento**, dirección o **servicios prestados** en el país o desde el exterior, sean considerados gastos deducibles, el contribuyente deberá demostrar el haber retenido el 12,5% de IUE-BE, cuando se trate de rentas de fuente boliviana.

Una vez efectuadas estas consideraciones generales, corresponde realizar un análisis puntual y detallado de todos los conceptos por los cuales la Administración Tributaria efectúa reparos por IUE-BE:

a) Servicios Legales Ulhoa

De la compulsa del expediente se verifica que el recurrente contrató los servicios legales de "Ulhoa Canto Rezende e Guerra", en los meses de enero, septiembre y

octubre de 2002, por los cuales erogó el importe de Bs. 118.486,31, de los que la Administración Tributaria reparó Bs.20.582.-, dado que el recurrente no efectuó la retención como correspondía conforme a Ley.

Al respecto, Transredes señala en su Recurso de Alzada que la suma observada por la Administración recurrida ya fue conformada en el período de descargos a la Vista de Cargo, sin embargo de los papeles de trabajo cursantes a fs. 7478-7479 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 25), se verificó que el importe de la remesa efectuada el 24 de enero de 2002, no fue incluido en el monto general que el contribuyente consintió, por lo cual corresponde confirmar el reparo efectuado por la citada Administración recurrida (Bs.2.573.-).

b) Dividendos enviados a TR- Holding

La Resolución Determinativa observó el importe de Bs.8.245.352.-, como base imponible para el IUE-BE, aduciendo que Transredes no demostró que la cuenta del exterior en la cual depositó la remesa pertenecía a una empresa boliviana, es decir, a TR- Holding Ltda.

En principio, cabe manifestar que el reparo inicial por este concepto fue de Bs. 110.026.914.-, conforme se evidencia en el documento cursante a fs. 3866 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 14), y que éste fue modificado en virtud a los descargos presentados por el recurrente. El Informe CITE: GSH/DFSC/INF N° 482/2007, de 09/10/07, cursante a fs. 7567- 7615 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 26), emitido por la Administración Tributaria, manifiesta que aceptó la documentación propuesta por Transredes cursante a fs. 6123 -6200 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 22), consistente en asientos contables de Transredes, Acta de Junta general ordinaria de accionistas Transredes- Transporte de Hidrocarburos sociedad Anónima, Solicitud de pago, Carta emitida por Transredes al Banco Citibank ordenando la transferencia de fondos, Testimonio N° 379/97 de constitución de sociedad de responsabilidad limitada girada bajo la denominación TR- Holding Ltda., certificado de Inscripción de TR- Holdings Ltda, NIT de TR- Holdings, Licencia de funcionamiento de actividad económica de TR- Holdings Ltda., formulario de pago de patentes municipales de TR- Holdings, Certificado de matrícula en el Registro Fundempresa de TR- Holdings Ltda, Asientos de Diario de TR- Holdings Ltda., y Formularios de Retención 54 BE N. 99943 de TR- Holdings Ltda, y concluye aceptando parcialmente los descargos aduciendo que del pago

de dividendos efectuado por Transredes a TR- Holdings Ltda., ésta sólo retuvo el 12.5% de Bs.101.781.562.-, y no así de todo el importe pagado como dividendos por Transredes a la citada empresa, esto es, Bs.110.026.914.-.

En relación a lo expuesto, cabe manifestar que el recurrente aportó la prueba plena y suficiente para demostrar que la cuenta bancaria en la cual depositó la remesa pertenece a una sociedad legalmente constituida en Bolivia, por lo que “a *contrario sensu*” el pago de dividendos no se efectuó a un beneficiario del exterior. Ahora bien, el importe observado por la Administración Tributaria debió ser levantado en virtud a los documentos que desvirtúa lo extrañado, sin embargo, éste persiste en el acto impugnado, claro ésta, en un importe menor al reparado, aduciendo que la empresa destinataria del pago de dividendos (TR- Holdings Ltda.) no efectuó la retención del IUE-BE por el total del importe recibido.

Así las cosas, lo pretendido por la Administración Tributaria es totalmente ilegal, por cuanto no puede pretender el cobro a Transredes de una retención que correspondía a TR Holdings Ltda., como auténtico sujeto pasivo de la obligación extrañada, mucho menos si el recurrente no es sujeto pasivo, tercero responsable, ni tampoco sustituto de las retenciones pretendidas por el fisco. Además, se ha evidenciado de los papales de trabajo presentados por la Administración Tributaria que toda la documentación que cursa en calidad de prueba referente a este reparo corresponde a lo afirmado por el recurrente en su Recurso de Alzada, vale decir, la evidencia de la retención del 12.5% efectuada por TR Holdings Ltda., por pagos o remesas a sus beneficiarios y que provenían de los dividendos pagados por Transredes, por lo que se revoca esta observación sobre la base imponible por Bs.8.245.352.-, determinando un reparo IUE-BE (12,5%) de Bs.1.030.669.-.

V.6 Reparos por Retenciones de IUE - IT- a Proveedores locales

La Administración Tributaria señaló en la Resolución Determinativa que el contribuyente no actuó como agente de retención en aquellas compras de bienes y/o servicios que realizó a proveedores locales sin el respaldo de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, por lo que no es posible considerar un gasto deducible para el IUE. Por su parte, el recurrente afirma que las retenciones del IUE - IT a proveedores locales observadas por la Administración se refieren a pagos realizados a una persona jurídica (Indacochea & Asociados), por lo que no correspondía la retención aludida. Asimismo, el cargo restante por Bs. 24.249.- se relaciona a

rendiciones de gastos que respaldan donaciones entregadas a la Academia Tahuichi Aguilera y por los cuales ésta efectuó gastos cuyo destino y utilización fueron informados posteriormente a Transredes sólo a efectos de verificación del uso efectivo de los fondos, por lo que no correspondía que Transredes se constituya como agente de retención de los gastos referidos

Con relación a la no retención por parte de Transredes respecto al pago realizado a una persona jurídica, el último párrafo del art. 3° del D.S. N° 24051, señala: *“(...) Las personas jurídicas públicas o privadas, y las instituciones y organismos del Estado que acrediten o efectúen pagos a los sujetos definidos en el inciso c) precedente (...) y no estén respaldadas por las facturas, nota fiscal o documento equivalente correspondiente, deberán retener sin lugar a deducción alguna, en el caso de prestación de servicios el veinticinco por ciento (25%) del cincuenta por ciento (50%) del importe total pagado (...)”*; al respecto, el tributarista Jorge Valdez Montoya señala: *“(...) Se entiende que las retenciones son efectuadas a personas que eventualmente prestan un servicio o venden un bien a la empresa que actúa como agente de retención (...)”* (“Los Tributos, su análisis, interpretación y registros contables, pag. 241. Primera Edición 2007). De lo que concluye que el recurrente debió retener la alícuota correspondiente por el pago efectuado a “Indacochea & Asociados” en razón a que éste no emitió factura por el servicio prestado, por lo cual se confirma la observación de la Administración Tributaria respecto de este reparo por una base imponible de Bs.5.568.-.

En lo referente a la donación que según el recurrente realizó a la Academia Tahuichi Aguilera, cabe recordar que la doctrina mayoritaria establece que la donación es la transmisión voluntaria de bienes que una persona realiza a favor de otra sin recibir nada en compensación, es decir, es un “Acto de liberalidad” que realiza el donante a favor del donatario cuyo efecto típico es la inexistencia de la contraprestación, pago o retribución por parte del donatario al donante; es decir que las compras o gastos que realice el donatario corren a su entera decisión o responsabilidad efecto de la donación. En el caso específico, los gastos efectuados por la Academia Tahuichi Aguilera en su calidad de donatario son de única y exclusiva disponibilidad de éste y no de Transredes, por lo que no le corresponde fungir como agente de retención. Por lo tanto se desestima la pretensión de la Administración Tributaria y revoca este reparo por Bs.24.249.-

V.7 Observaciones respecto a los gastos deducibles para la determinación del IUE

La Administración Tributaria ha observado gastos que no son deducibles del Impuesto a las Utilidades (IUE), toda vez que los mismos no están vinculados con la actividad gravada de "Transredes SA". Por su parte, el recurrente señala que los gastos observados por la Administración como no deducibles para la determinación del IUE, son gastos necesarios para conservar la fuente de la empresa; asimismo, indica que no es posible determinar una deuda tributaria del IUE, porque "Transredes SA" tiene como resultado impositivo una pérdida en la gestión fiscalizada, en todo caso, de ser ciertos los reparos efectuados por la Administración Tributaria, correspondería una rectificación de la declaración jurada gestión 2002 disminuyendo el monto de las pérdidas acumuladas sin cancelar intereses ni la sanción por evasión sobre los montos a rectificar, debido a que no existe tributo omitido.

a) Reparo por percepción de intereses devengados por préstamos otorgados a GTB

El recurrente en su Recurso de Alzada aduce que la operación de financiamiento celebrada entre "Transredes SA" y GTB está exenta del pago de impuestos en Bolivia, en virtud al convenio firmado entre Bolivia y Brasil, el mismo que fue ratificado por Ley Nº 1755 y sus respectivos decretos reglamentarios. En consecuencia, los ingresos obtenidos por "Transredes SA" por los intereses que genera dicha operación, no deben ser considerados a efectos de la determinación de la materia imponible del IUE.

A su vez, la Administración Tributaria señala que el contribuyente declaró como rentas no gravadas, los intereses del préstamo a GTB para la construcción del gasoducto Bolivia- Brasil, sin embargo, las exenciones señaladas por el contribuyente son en primera instancia para Petrobrás y GTB, en ningún caso para Transredes, por lo que debió facturar el ingreso por los intereses pagando el impuesto correspondiente, respaldado por el inciso e) del art. 2 del DS. 21532 y por la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006, por lo que ha efectuado un reparo por Bs.34.411.260.-

Para la resolución del presente punto en controversia, es necesario analizar que en el marco de la denominada "Integración Energética en el Cono Sur", el 17 de febrero de 1993 "YPFB" y "PETROBRAS" firmaron un contrato que establecía la compra de 16 millones de m³/día de gas natural a Bolivia. Para este volumen de

exportación, los países intervinientes definieron la construcción de un gasoducto entre Bolivia y Brasil, a través de acuerdos que establecieron la construcción del mismo, y las correspondientes exenciones de impuestos relativos a la implementación del proyecto del gasoducto.

En ese sentido, mediante Ley 1755 de 23 de enero de 1997, el H. Congreso Nacional aprobó y ratificó el Acuerdo entre los Gobiernos de las Repúblicas de Bolivia y del Brasil, para la exención de Impuestos en relación a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia - Brasil, suscrito el 5 de agosto de 1996, que entre otras consideraciones señala: “Artículo 1. *Estarán exentas de los impuestos actualmente vigentes en las diversas esferas de competencia de las partes contratantes, así como de aquellos que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las referidas partes, las operaciones que comprendan: (...) c) **Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguros y sus correspondientes pagos y remesas a terceros (...)** Estas exenciones serán aplicables cuando dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del Gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin”.*

Por su parte, el artículo 2º del DS. 25415 11 de junio de 1999, señala que: “Los procedimientos establecidos en los decretos supremos 24488 y 24930, son aplicables para las operaciones exentas relacionadas con la construcción del Gasoducto, **que sean ejecutados por GTB**”. Al mismo tiempo, el Ministerio de Hacienda a través del Viceministerio de Política Tributaria, por medio de la nota con cite: DGPTI-5.41 N° 128/2005 de 31 de octubre ha manifestado que “(...) Por su parte la empresa Transredes, **como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la Ley 843 y sus decretos reglamentarios (...)**”.

Asimismo, de acuerdo al art. 6º del Convenio se estableció que: “Las Partes Contratantes dictarán las normas legales internas necesarias para la aplicación del presente Acuerdo”, en virtud de ello, en Consejo de Ministros se determinó mediante el art. 1 del DS 26043 que: “**En aplicación de la Ley N° 1755 de fecha 23 de enero de 1997, el Viceministerio de Energía e Hidrocarburos- VMEH deberá certificar las solicitudes para las operaciones detalladas a**

continuación: (...) c) Los financiamientos, créditos, cambio de divisas, seguros y sus correspondientes pagos y remesas al exterior.

En el presente caso, de acuerdo al Informe emitido por el Ministerio de Hidrocarburos cursante a fs. 7421-7828 del cuaderno de antecedentes (cuerpo 24), "Transredes SA" habría financiado la construcción del citado gasoducto mediante un crédito subordinado de \$us33.661.778.- y un crédito mezanine por \$us30.000.000, correspondiendo por tanto el importe de \$us63.661.778.-, al financiamiento de "Transredes SA". Por otra parte, se verifica que "Transredes SA" ha realizado la facturación de los intereses generados por el crédito subordinado, mediante notas fiscales Nrs. 4966, 4965, 5119, 5131.

Al respecto, la Superintendencia Tributaria General se ha manifestado mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006, señalando en el punto 4.5 ii "(...) que en virtud al DS 25415 se designa a "GTB" como ejecutora del Gasoducto Bolivia-Brasil, para realizar obras adicionales a las realizadas por "PETROBRAS SA". En consecuencia, **las operaciones** que realizó esta empresa y que estén directamente relacionadas con la mencionada construcción, se encuentran exentas de impuestos dentro de los alcances establecidos en el DS 24488 que señala las operaciones que se encuentran liberadas del pago de los impuestos internos, como efecto del acuerdo para la exención de impuestos relativos al proyecto del gasoducto Bolivia-Brasil. En este entendido, el art. 1 establece que dentro las operaciones liberadas del proyecto, se encuentra el financiamiento relacionado a la construcción del gasoducto (...) iv. En este entendido, conforme al DS 26043 "GTB" solicitó la devolución de los impuestos pagados por los conceptos descritos en el art. 1 del DS 24488, dentro del cual se encuentra el inc. c) pagos por financiamiento interno, **por lo que de acuerdo a las normas citadas precedentemente, el beneficiado por la exención es en todo caso "GTB" y no así "Transredes SA" toda vez que esta empresa facturó por los ingresos recibidos por concepto de intereses (...) ix. En este sentido, "Transredes SA" no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, por lo que corresponde incluir dentro los ingresos brutos los ingresos por concepto de intereses, consecuentemente se confirma la Resolución de Alzada que mantuvo el reparo establecido por la Administración Tributaria (...)**".

En consecuencia, en base a la línea jurisprudencial establecida precedentemente y considerando además el art. 76 de la Ley 2492 (CTB) referente a la carga de la prueba, corresponde confirmar en este punto el reparo establecido por la Administración Tributaria por Bs. 34.411.260.-

b) Reparo por gastos no relacionados

La administración Tributaria afirma que la empresa fiscalizada tiene gastos no relacionados con su actividad, como ser: Gastos por viajes Camboriú, 50 paquetes navideños, regalos Día de la Madre, etc., los cuáles fueron registrados contablemente y deducidos para el IUE por el contribuyente. Por su parte, Transredes argumenta que los conceptos por: gastos necesarios para contar con determinado personal en ciertos lugares de la operación (pasajes, hospedaje, alimentación, etc), gastos de traslado y radicación de personal expatriado, capacitación al personal, gastos de representación, gastos tendientes a mejorar el clima laboral, gastos de gestiones anteriores y otros son necesarios para la obtención de utilidades gravadas alcanzadas por el IUE, donde el objetivo de Transredes es maximizar las utilidades obtenidas para sus accionistas, razón por la cual no puede realizar gastos que no sean estrictamente necesarios para el desarrollo de su actividad.

Al respecto, el Art. 47° de la Ley N° 843 establece que: *“(...) a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera (...)”*. De manera similar, el Art. 8° del DS N° 24051 a la letra dice: *“(...) Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el artículo precedente, se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y **respaldados con documentos originales**”*.

Con relación a los gastos por Capacitación y Compra de Pasajes, esta Superintendencia Tributaria siguiendo la línea jurisprudencial administrativa de las Resoluciones STR-SCZ/RA N° 0016/2005, STR-SCZ/RA N° 0025/2005 entre otras consideró que la capacitación brindada al personal dependiente repercute directamente en la eficiencia y productividad de la empresa; a su vez, en el marco

del art. 8° de la Ley N° 843, los gastos por pasajes aéreos de los funcionarios de Transredes están vinculados a la actividad de la empresa, por lo que corresponde revocar los reparos mencionados precedentemente por Bs.251.049.-.

Por otra parte, los gastos relacionados con viajes Camboriú, paquetes navideños, regalos Día de la Madre, etc. no constituyen gastos necesarios para la operación y mantenimiento de la fuente, por lo cual al no estar relacionados con la actividad propia de la empresa no se consideran deducibles para el IUE. Razonamiento que sigue la línea jurisprudencial administrativa establecida por la Superintendencia Tributaria General mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de fecha 23 de octubre de 2006, al señalar: *“(...) ix Respecto a los **gastos que no están vinculadas con la actividad gravada de la empresa y, por ende, los mismos no son deducibles para la determinación del IUE (...)** en consecuencia, no cumplen con lo señalado en los arts. 8 de la Ley 843 y 8 del DS 24051, toda vez, que los gastos para ser deducibles en la determinación del IUE, deben ser vinculados con la actividad gravada de la empresa y estar respaldados con documentos originales. En el presente caso, no se ha evidenciado que los gastos administrativos observados constituyan costos necesarios para la operación y mantenimiento de la fuente (...)*”

Al tenor de lo expuesto anteriormente, corresponde confirmar la depuración efectuada por la Administración Tributaria, al haberse establecido que los citados gastos no tienen una vinculación con la actividad gravada de Transredes.

c) Honorarios Terminal Arica

Dentro de las observaciones no conformadas para el IUE, la Administración Tributaria evidencio que la Sociedad Boliviana Transredes S.A. a través de transferencias mensuales, cubre los gastos de mantenimiento y operación de Transredes S.A. – Agencia en Chile por lo que Transredes S.A. ha contabilizado y declarado deducibles dichos gastos, sin embargo la Administración Tributaria los considera como no deducibles sobre la Base Imponible de Bs2.981.553 (Dos millones novecientos ochenta y un mil quinientos cincuenta y tres 00/100 Bolivianos) que origina el reparo por el IUE (25%) por Bs745.388 (Setecientos cuarenta y cinco mil trescientos ochenta y ocho 00/100 Bolivianos). Por su parte el recurrente manifiesta en su memorial de Recurso de Alzada que la confusión de la Administración Tributaria se ha generado porque Transredes S.A., a través de

transferencias mensuales, cubre los gastos de mantenimiento y operación de Transredes S.A. – Agencia en Chile, debido a que dicho establecimiento chileno no posee ingresos propios, por lo que se constituye el vehículo a través del cual Transredes (sociedad boliviana) cumple las obligaciones emergentes de su condición de Administradora del Sistema de Arica.

Bajo este concepto, los pagos que realiza Transredes por cuenta de Transredes S.A. – Agencia Chile podrían asimilarse a “honorarios” que esta última entidad cobra por operar y administrar el ducto y la Terminal de Arica. Asimismo, aclara que los costos de la operación del sistema Arica, independientemente que se manifiesten como único concepto (honorarios por servicios) o como un desglose de varios gastos, son costos absolutamente necesarios para la obtención de rentas de fuente boliviana deducibles a efectos de la determinación y con el objeto de aclarar que la deducibilidad de estos gastos no puede ser cuestionada, destaca que dichos honorarios pagados a la entidad chilena Transredes S.A. – Agencia en Chile no resultan alcanzados por el régimen de retención del IUE-BE, toda vez que el servicio que dicha empresa presta a Transredes, de administrar y operar el Sistema Arica, no tiene ningún componente de “asesoramiento” y por tanto, a pesar de tener relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana por parte de la sociedad boliviana Transredes no corresponde tampoco la retención del IUE-BE sobre los honorarios-costos de la agencia que paga la sociedad local.

El artículo 51 de la Ley 843 señala lo siguiente: *Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total pagado o remesado. (...) Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% (VEINTICINCO POR CIENTO) de la utilidad neta gravada presunta.*

Asimismo la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006 en el punto IV.4.3.2 respecto a la misma observación del caso que nos ocupa, indica lo siguiente: *“i. Respecto a las remesas efectuadas por “Transredes SA” por concepto de administración y mantenimiento de la “Agencia Transredes de Chile”, para cubrir gastos operacionales de dicha Agencia, tales como teléfono, agua, mantenimiento de vehículos, combustible, pago de planillas impositivas del personal, etc., los cuales son necesarios para el funcionamiento de*

esa Agencia, cabe indicar que conforme a la compulsión de los Movimientos de Fondos (fs 1730-1750 de antecedentes administrativos), se evidencia que dichas remesas, constituyen pagos a dicha Agencia para cubrir los gastos operacionales en Chile, que constituyen servicios a "Transredes SA" (sociedad boliviana), por lo que al efectuar la empresa la remesa al exterior, es aplicable el art. 51 de la Ley 843 y 34 del DS 24051, en consecuencia corresponde en este punto confirmar la Resolución de Alzada, manteniendo el reparo de Bs495.840.-"

En consecuencia, siguiendo la misma línea doctrinal de la Superintendencia Tributaria General y tomando en cuenta que se trata de la misma observación de acuerdo al artículo 51 de la ley 843 y artículo 34 del DS 24051, corresponde excluir el cargo del IUE y trasladar dicho cargo a IUE-BE.

d) Gastos por Servicios Personales sin RC-IVA

La Administración Tributaria afirma haber constatado pagos referidos a diversos conceptos, como ser: gastos por seguro de salud, trámites de permanencia del dependiente, capacitación y otros similares, en los que no se constituyó como agente de retención del RC-IVA, a lo que el recurrente señaló, que los gastos para el personal por capacitación, traslado de expatriados, beneficios incluidos en planillas tributarias y honorarios en la Terminal Arica, son considerados como gastos que corresponden a la sociedad, que no constituyen un mayor ingreso para los empleados, al ser gastos vinculados con la operación de la empresa.

Con referencia a gastos de seguro de salud privado, cabe destacar que mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006 en el punto 2.4 vi taxativamente se estableció: "(...) los **servicios de seguridad social a un seguro privado**; para que los mismos sean considerados gastos deducibles en la determinación del IUE este seguro debe ser debidamente habilitado por la autoridad competente, como lo establece el inc. c) art. 12 del DS 24051. En el presente caso, de la compulsión del expediente, no se pudo evidenciar que "Transredes SA" hubiera habilitado debidamente el seguro contratado ante la autoridad competente, es decir, no existe ningún documento que verifique que los mismos cumplen con la condición establecida en el señalado artículo, en consecuencia, esa se confirmó la observación de la Administración Tributaria (...)

vii. Con referencia a los **Gastos efectuados por cursos de capacitación y pagos a hoteles por concepto alquiler de sus instalaciones para efectuar**

cursos de capacitación como se mencionó anteriormente, en las observaciones referidas al IVA y al RC-IVA, estos gastos son considerados gastos vinculados directamente con la actividad de "Transredes SA" como señala el art. 8 de la Ley 843, porque los mismos repercuten en la eficiencia y productividad de la empresa, en este sentido, en cumplimiento al art. 8 del DS 24051, corresponde que los mismos sean deducibles en la determinación del IUE. En consecuencia, se revoca en este punto la observación de la Administración Tributaria (...). Consiguientemente siguiendo la línea doctrinal administrativa aludida, se establece que los gastos por seguro de salud al no estar demostrada en los antecedentes con la autorización por autoridad competente, corresponde mantener firme el reparo de la Administración Tributaria.

Con relación a los gastos de capacitación deben ser considerados como deducibles para la determinación del IUE, por lo tanto se revoca la observación de la Administración Tributaria por Bs.1.564.440.-

e) Gastos de personal no registrado en planillas tributarias

El recurrente señala que los documentos presentados a la Administración, revelan que los gastos cuestionados se vinculan con erogaciones relacionados con los Directores de la empresa, con personal que sí está en sus planillas y con personal con contrato temporal, por lo que estos gastos son necesarios para la obtención de rentas gravadas por el IUE, y como tales, deducibles a fines fiscales. Por el contrario, la Administración Tributaria afirma que la observación referida al Crédito Fiscal IVA, el contribuyente no se constituyó como agente de retención del RC-IVA.

De la compulsión del expediente y de acuerdo a la documentación cursante a fs. 168-287 del cuaderno de antecedentes (Cuerpo 1), se evidencia que el contribuyente presentó planillas de registro de personal de planta, personal eventual y de los Directores de la empresa, sin embargo, dicha documentación tan solo registra nombres del personal señalado y no así la remuneración mensual individual y retenciones de Ley por lo que al no haber cumplido con las formalidades exigidas para su presentación ante el Ministerio del Trabajo, no corresponde su consideración en esta instancia, decisión que se sustenta en el art. 76° de la Ley 2492, referido a la carga de la prueba, que establece en sentido que de quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos

de los mismos, situación que no ocurre en el caso presente, por lo que no ha sido desvirtuada la observación contenida en la Resolución impugnada, correspondiendo su confirmación por Bs.1.483.623.-

f) Otros gastos no relacionados y no declarados por el proveedor

La Administración Tributaria señala que en base a operativos realizados se constató que el comprobante de pago presentado por Transredes no está emitida a su favor (razón social o titular del NIT), por lo que se concluye que el proveedor no emitió estas facturas.

Por su parte, el recurrente afirma que antes de la notificación con la Resolución impugnada pagó la deuda tributaria generada por concepto de la factura del proveedor Office Service (factura N° 2240, por un importe de Bs. 350), al haber sido comunicado por la Administración recurrida que producto de la verificación realizada a dicho proveedor resultaba inexistente el citado documento y dado que tal conformación fue comunicada a la Administración Tributaria solicita que el mismo sea eliminado.

De la compulsión de los antecedentes no se pudo evidenciar que el recurrente hubiera conformado los importes observados por la Administración Tributaria, correspondiendo confirmar este reparo en aplicación del Art. 76 de la Ley 2492, por un importe de Bs.609.-

g) Revalúo Técnico deducido en exceso

El recurrente argumenta que la Administración Tributaria habría incorporado un ajuste a la declaración jurada de la gestión 2002, sobre la base de que Transredes estuvo impedida de considerar como deducible la depreciación completa de los activos revalorizados por YPFB el 30 de septiembre de 1996; toda vez que dichos activos posteriormente fueron entregados como un aporte de capital para la creación de Transredes SAM.

Al respecto es importante recordar que mediante la Ley de Capitalización (Ley N° 1544), fue autorizada la constitución de nuevas sociedades de economía mixta con los activos y/o derechos de las empresas públicas y los aportes de los trabajadores bolivianos de dichas empresas. A su vez, se autorizaron y aprobaron

los acuerdos requeridos para la conversión de sociedades de economía mixta (estatal y privada) de las empresas públicas incluyendo YPFB, en los que se especifique como aportes del Estado, el patrimonio de dichas empresas según el valor en libros. Por su parte, el Poder Ejecutivo mediante D.S. N° 24410 de 14/11/1996, autorizó la conformación de la Transportadora Boliviana de Hidrocarburos Sociedad de Economía Mixta (TBH-S.A.M.), aprobando como aporte del Sector Público constituido por YPFB, el valor en libros de su patrimonio equivalente al 99,99% del capital social de la Transportadora, de acuerdo al balance de apertura conformado en la escritura constitutiva.

Por su parte conforme establece el inciso 1 del art. 47° de la Ley N° 843, no serán deducibles las depreciaciones que pudieran corresponder a revalúos técnicos; lo cual coincide con el inciso h) art. 18° del D.S. N° 24051 al señalar que las depreciaciones correspondientes a revalúos técnicos realizadas durante las gestiones fiscales que se inicien a partir de la vigencia del impuesto; es decir desde el 1° de enero de 1995, no son deducibles para la determinación del IUE y en el caso el revalúo de YPFB se realizó en la gestión 1996.

En la especie a fs. 7.353-7364 del cuaderno de antecedentes (Cuerpo 24), consta que en virtud al D.S. N° 24614 de 14 de mayo de 1997, fue suscrito el Contrato de Administración y Operación entre YPFB y la empresa transportadora Transredes S.A.M. (razón social modificada por la Junta General Extraordinaria de Accionistas de 20 de enero de 1997), sociedad a la que YPFB aportó activos fijos valorizados para la creación de Transredes S.A.M., por lo que es evidente que estos activos fueron entregados como aporte de capital y cuyo registro correspondía únicamente para fines contables, no pudiendo ser considerados para efectos impositivos, específicamente para la determinación del IUE, por tanto, corresponde desestimar la pretensión del recurrente y en consecuencia confirmar el reparo de la administración tributaria por Bs. 63.085.558.-

h) Depreciación

Con relación al momento en que se inician las depreciaciones fiscales, corresponde señalar que de acuerdo al art. 20° del D.S. N° 24051, las depreciaciones serán calculadas por procedimientos homogéneos a través ejercicios fiscales orientados a determinar el tiempo estimado de vida útil de los bienes; que será computada anualmente y aún cuando el contribuyente no hubiera

contabilizado importe alguno por tal concepto, y cualquiera fuere el resultado de su actividad al cierre de la gestión no podrán incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

De acuerdo al art. art. 50° del D.S. N° 24482 de 29/12/1997, "Hasta que concluya el proceso de capitalización de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) y/o la desregulación del mercado del sector, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que grava las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, se considerará incluido en el sesenta y cinco por ciento (65%) de las ventas netas diarias de los derivados en el mercado interno que transfiere la mencionada empresa estatal en favor del Tesoro General de la Nación", de lo cual se entiende que al haber iniciado el proceso de capitalización con la valorización de los activos fijos y el consiguiente aporte para la integración del capital pagado en la constitución de las Sociedades de Economía Mixta y concluido con el incremento del capital de dichas sociedades comerciales en Sociedades Anónimas, el IUE a pagar por YPFB esta incluido en el 65% de las ventas netas diarias que transfiere al Tesoro General de la Nación; lo cual alcanza a Transredes por los activos fijos que le transfirió YPFB.

Por otro lado, de la compulsa documental efectuada también se ha evidenciado que según el Manual de Cuentas de Transredes S.A., la cuenta "Estaciones" observada corresponde a un bien de activo fijo comprendido en las cuentas 140310, 140320, 14330, según consta a fs. 99-166 del cuaderno de antecedentes (Cuerpo 1). Al respecto, de acuerdo al Anexo del art. 22° del D.S. N° 24051, las depreciaciones del activo fijo se computarán sobre el costo depreciable y de acuerdo a los años de vida útil, es decir, 10 años para el caso concreto; por lo tanto, corresponde confirmar el reparo establecido en el acto impugnado por Bs.12.820.260.-

i) Cuenta por cobrar al Seguro enviada al gasto extraordinario-Siniestro

Según el recurrente, el ajuste de la Administración Tributaria por este concepto se origina en un cargo realizado al estado de resultados de la gestión 2002 como consecuencia de un acuerdo transaccional suscrito con la empresa Interpipe, por el que se acuerda que Transredes pague a dicha empresa la suma de \$us 350.000.-. A su vez, la Administración recurrida señala que el contribuyente no

presentó ningún respaldo de la factura o documento equivalente por la cancelación de este importe contabilizado.

Con relación a esta observación es necesario recordar que el art. 7º del DS. 24051 expresamente ha establecido que: *“(...) Para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la Utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite a Ley y este Reglamento (...)”*. En el mismo sentido, el art. 8º de la norma ya citada ha señalado que: *“(...) Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el Artículo precedente, **se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.***

En consecuencia, siendo que la presente observación se relaciona al gasto producto de un acuerdo entre ambas empresas según consta en la documentación cursante a fs. 6559-6580 del cuaderno de antecedentes (Cuerpo 23), queda demostrado mediante documentos originales (Acuerdo Transaccional de 12/09/02 y por Registros contables de la transacción efectuada), que el recurrente efectivamente realizó el gasto en cuestión. Al mismo tiempo, siendo que el gasto en cuestión se relaciona directamente con la actividad gravada del recurrente, en el marco de los artículos precitados corresponde revocar este concepto por Bs. 2.572.500.-.

j) Previsión por vacaciones

La Administración Tributaria expresa en la respectiva Resolución Determinativa, de la revisión de la cuenta N° 204280 (correspondiente al pasivo de los Estados Financieros del recurrente), en la liquidación del IUE, dicha cuenta fue clasificada como deducible, verificándose que existe un cargo de previsión por vacaciones que no ha sido cancelada y no tiene la retención del RC-IVA por Bs168.776,63 (Ciento sesenta y ocho mil setecientos setenta y seis 63/100 Bolivianos), obteniéndose un reparo por concepto del IUE de Bs42.194 (Cuarenta y dos mil ciento noventa y cuatro 00/100 Bolivianos), cuenta que no cumple con lo establecido en el D.S. 24051. Art. 17 inciso b); la cual indica las previsiones que serán deducibles. Por su parte, el recurrente señala que la “previsión para

vacaciones” no es admitida a fines fiscales, indicando que en la liquidación del IUE de la gestión 2002 ha considerado los cargos como un “gasto no deducible” debido a la característica propia de la empresa, sin perjuicio de que se hayan considerado como un gasto deducible los pagos de vacaciones en finiquitos realizados durante la gestión. En tal sentido a efectos de la determinación del resultado tributario de la gestión 2002 en el rubro 8 inciso k) del formulario 80 (otros gastos no deducibles), el recurrente incluyó un ajuste a la utilidad contable impugnando el cargo a resultados de la gestión como consecuencia de la constitución de la provisión para el pago de vacaciones por un monto de Bs698.105 (Seiscientos noventa y ocho mil ciento cinco 00/100 Bolivianos) y por otra parte en el rubro 9 inciso c) del F-80 (otras regularizaciones deducibles), consideró como gasto de la gestión, los pagos en conceptos de vacaciones por indemnización, registrado en los formularios de finiquitos realizados en el transcurso de la misma e imputados contablemente contra el pasivo (provisión) por un importe de Bs427.506 (Cuatrocientos veinte mil quinientos seis 00/100 Bolivianos). A tal efecto el recurrente presentó los mayores de la cuenta “previsión para vacaciones”, la hoja del balance de saldos en la que se observa el cargo a resultados de la gestión en concepto de vacaciones y la planilla en la que se detallan los pagos de vacaciones en finiquitos realizados durante la gestión.

Del análisis del expediente, se observa que la empresa Transredes S.A. de acuerdo al F-80 rubro 9 inciso c) (otras regularizaciones deducibles); considera como gasto de la gestión, las vacaciones pagadas por indemnización del personal de acuerdo a los formularios de finiquitos e imputados contablemente contra el pasivo (provisión) por el importe de Bs427.506 (cuatrocientos veintisiete mil quinientos seis 00/100 Bolivianos) y por otra parte, en el F-80 rubro 8 inciso K) (otros gastos no deducibles), registro la provisión para el pago de vacaciones por Bs698.105 (Seiscientos noventa y ocho mil ciento cinco 00/100 Bolivianos), es decir que independientemente la empresa Transredes S.A. ha realizado la provisión respectiva por vacaciones para la cancelación de las vacaciones de su personal que se encuentra vigente, sin embargo en lo que se refiere al personal indemnizado ya sea por retiro voluntario o forzoso, la empresa asumió como gasto de la gestión u como otras regularizaciones deducibles, tomando en cuenta que Transredes S.A. en su recurso de Alzada señala textualmente que la “previsión para vacaciones” no es admitida a fines fiscales.

Al respecto, el inc. b) del art 17° del DS N° 24051, señala textualmente: “(...) **Serán deducibles por las empresas todos los gastos propios del giro del negocio o actividad gravada, con las limitaciones establecidas en el Artículo 8° de este reglamento, además de los Gastos Corrientes expresamente enumerados en los incisos siguientes: b) Las asignaciones destinadas a constituir provisiones para riesgos emergentes de las leyes sociales destinadas al pago de indemnizaciones por despidos o retiro voluntario.** Las empresas podrán deducir un monto equivalente a la diferencia que resulta de multiplicar el promedio de remuneraciones de los últimos tres (3) meses de la gestión de cada uno de los dependientes que figura en las planillas de la empresa por el número de años de antigüedad y el monto de la reserva que figura en el balance de la gestión inmediata anterior (...).” De lo cual se concluye que las empresas podrán deducir además de sus gastos propios los gastos corrientes por indemnización de retiros voluntarios o forzosos.

De la compulsa documental efectuada a los papeles de trabajo de la Administración Tributaria y los documentos proporcionados por el contribuyente, se establece que el recurrente indemnizó a sus empleados de acuerdo a lo establecido por la Ley concurrente. Además, cabe aclarar que la empresa Transredes S.A. en el Balance General de la Gestión 2002 presenta una pérdida fiscal de Bs1.228.360.337 (Un billón doscientos veintiocho millones trescientos sesenta mil trescientos treinta y siete 00/100 Bolivianos), al respecto la Administración Tributaria en el Informe Final de Fiscalización Externa Cite: GSH-DFSC-INF N° 290/2007 de fecha 30 de julio de 2007 señala textualmente “...que si el contribuyente decidiera conformar a través de la rectificación de su Formulario 80 IUE, disminuiría la pérdida fiscal de la gestión 2002 (...).”, por lo que de acuerdo al análisis efectuado, se revoca el cargo determinado por este concepto equivalente a Bs42.194 (Cuarenta y dos mil ciento noventa y cuatro 00/100 Bolivianos), en razón a que la empresa Transredes S.A. independientemente de considerar la previsión por vacaciones como “deducible” o “no deducible”, ha realizado los registros contables correspondientes y cumplió su obligación de indemnizar al personal por las causales de retiro voluntario o forzoso, cancelando el monto de las vacaciones en los formularios de finiquitos de acuerdo a ley.

k) Gastos por intereses emergentes de la emisión de Bonos

El recurrente señala que los intereses pagados por la empresa relacionados con el financiamiento obtenido a través de la emisión de bonos y destinado al desarrollo

del negocio de Transredes, son gastos absolutamente necesarios para la obtención de rentas gravadas y la conservación de la fuente productora de las mismas; por su parte, la Administración Tributaria afirma que Transredes obtuvo fondos a través de Bonos, de los cuales no todos se utilizaron para renta Gravada o manutención de la fuente, considerándolo gasto no imponible.

Al respecto, el Art. 47° de la Ley N° 843 establece que: *“(...) a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera (...)”*. De manera similar, el Art. 8° del DS N° 24051 a la letra dice: *“(...) Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el artículo precedente, se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y **respaldados con documentos originales**”*.

Del análisis de los estados financieros de Transredes cursantes a fs. 3945-4011 del cuaderno de antecedentes (Cuerpo 15) se evidencia que el recurrente obtuvo recursos por la emisión de Bonos. Sin embargo, es importante resaltar que en el marco de la libre disponibilidad que tienen las personas naturales y jurídicas sobre los beneficios que obtengan en el ejercicio de una actividad, éstas podrán ser utilizadas independientemente del destino final de los mismos, según sus objetivos, de lo que se concluye que los gastos efectuados por Transredes, se constituyen en gastos relacionados con el giro de su negocio, por lo que son gastos necesarios para la obtención de rentas gravadas y para la conservación de la fuente productora, de lo que se concluye en estricta aplicación de los art. 47° de la Ley N° 843, y los arts. 8° y 13° del D.S. N° 24051, desestimar la observación efectuada por la Administración Tributaria, por Bs.50.783.829.-

l) Otros giros al exterior: Observación sin retención BE- factura exterior

Con referencia al presente reparo, es pertinente señalar que el mismo ya fue observado por la Administración Tributaria por concepto del IUE-BE según consta en la Resolución Determinativa impugnada, habiendo esta Superintendencia Tributaria emitido pronunciamiento al respecto en el punto V.5 del presente

informe, por lo que siendo evidente el doble reparo por el mismo concepto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre este cargo y en consecuencia excluirlo.

m) Cancelaciones por jornales, costos legales, personal temporal, mano de obra, apoyo mantenimiento, viáticos jardineros: sin respaldo de factura ni retención

En relación al presente reparo, ya fue observado por la Administración Tributaria por concepto del IUE-IT, retenciones locales, habiendo esta Superintendencia Tributaria emitido pronunciamiento al respecto en el punto V.6 del presente informe, por lo que siendo evidente que ya fue observado con anterioridad, no corresponde emitir pronunciamiento sobre este cargo y en consecuencia no cabe más que excluirlo.

n) Ventas diferidas

El recurrente señala que la Administración Tributaria pretende que Transredes cancele mantenimiento de valor e interese por supuestos diferimientos en el pago del IVA y del IT, por los ingresos derivados de los servicios de transporte facturados en la gestión 2002. Por su parte, la Administración Tributaria afirma que el recurrente no factura por los servicios de transporte en el mes que corresponde, toda vez que el hecho imponible del IVA se perfecciona 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, el cual deberá estar respaldado por la emisión de factura. Asimismo, señala que de acuerdo a la RA 05-043-99, el hecho imponible en las empresas de servicios públicos se perfeccionará en el momento de la finalización periódica del servicio, entendiéndose por período gravable cada mes calendario, por lo que corresponde el cobro de mantenimiento de valor, intereses y multa por mora desde la fecha de vencimiento de la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT hasta la fecha de emisión de la RD.

Además, respecto a la misma observación que nos ocupa, la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0314/2006 de 23 de octubre de 2006 en el punto IV.4.7, estableció que: *"(...) si bien por las características de la prestación de servicio efectuado por la empresa transportadora de hidrocarburo, implica un servicio continuo de tracto sucesivo, expuestas por el recurrente "Transredes SA", no significa que dicho servicio a efectos impositivos sea declarado con*

posterioridad al periodo fiscal en el cual se configuró el hecho generador del servicio, y conforme a la línea establecida por esta Superintendencia Tributaria General en la Resolución STG-RJ/0044/2004 de 18 de octubre de 2004, este aspecto no constituye causal que justifique, disminuya o excluya de responsabilidad al contribuyente por haber facturado y registrado en el mes siguiente a la entrega del producto, conforme a los arts.79 y 80 de la Ley 1340 (CTb), normas aplicables al momento de ocurrida la conducta, concordantes con el art. 153 de la Ley 2492 (CTB) que establecen las causales específicas que hacen a la exclusión de responsabilidad”.

Continúa, “(...) En consecuencia, se evidencia que la conducta de “Transredes SA”, en este punto infringe deberes formales establecidos en las normas tributarias vigentes a momento del hecho, por consiguiente, mientras no existan normas tributarias que regulen específicamente el tratamiento del IVA para el transporte de hidrocarburos, como ocurre para el sector de servicios públicos como agua, luz y teléfono (servicios reglamentados por la RA 05-043-99), la norma aplicable es la Ley 843 y los Decretos Reglamentarios 21530 y 21532 (...)”.

En efecto, tal como se comprendió de la resolución citada, en nuestra legislación, la emisión de las respectivas facturas debe ser efectuada en el mismo periodo fiscal en que se prestó el servicio, tal como lo dispone el Art. 10 de la Ley 843, concordante con el numeral 85 inc. a) de la Resolución Administrativa 05-0043-99, situación que en el caso particular no ocurrió, por lo que en mérito a lo antes anotado y siguiendo la línea jurisprudencial establecida por la Superintendencia General, corresponde confirmar el reparo observado por Bs. 3.629.126.-

V.8 Calificación de la conducta

El recurrente argumenta que de acuerdo a las causales de exclusión de responsabilidad establecidos en el art. 79° inciso 3) de la Ley N° 1340 y el art. 153° de la Ley N° 2492, no corresponde calificar la conducta de Transredes como Evasión, toda vez que actuó con la mayor transparencia y en apego a una norma emitida por la Superintendencia de Hidrocarburos.

Al respecto corresponde señalar que en materia de ilícitos tributarios rige el aforismo “*tempus comici delicti*”, por el cual, es aplicable al hecho la norma vigente en el momento en que éste se realizó, vale decir que la ley vigente al momento de ocurrido

el hecho, que en el presente caso, es la Ley N° 1340, la cual en su art. 115° considera configurada la Evasión, cuando: 1) los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados, y 2) los contribuyentes han omitido el pago de los tributos. De la fundamentación que antecede en los puntos anteriores se establece que la calificación de la conducta del contribuyente por parte de la Administración Tributaria, obedece a los actos y omisiones en los que incurrió durante la gestión 2002 que fuera fiscalizada, por lo cual no son aplicables las exclusiones de responsabilidad señaladas por el recurrente.

V.9 Prescripción de la sanción

Argumenta el recurrente que las facultades de la Administración para imponer sanciones han prescrito de acuerdo al art. 59° de la Ley N° 2492, debido a que en el momento de notificación con la Resolución impugnada habían transcurrido más de cuatro de años desde la fecha de vencimiento de los impuestos con periodicidad menor al año que fueron observados de la gestión 2002, ya que dicho plazo comenzó a correr el 1° de enero del año 2003, debiendo prescribir el 31 de diciembre de 2006, pero que fueron suspendidos desde el 26 de octubre de 2006 con la notificación de la Orden de Fiscalización por el término de 6 meses hasta el mes de abril. Es decir que, a partir del mes de mayo de 2007, continuó este cómputo que fue interrumpido el 1° de noviembre de 2007 con la notificación de la Resolución Determinativa, por lo que es evidente que transcurrieron los 4 años, referidos para la prescripción. Asimismo señala que para los impuestos IVA e IT de los períodos enero a noviembre de 2002, el término de la prescripción se inició el 1° de enero de 2003, mientras que para el período diciembre/2002, el término de prescripción en ambos impuestos se inició el 1° de enero de 2004, situación que replica en el IUE.

Al respecto, el art. 33° de la Constitución Política del Estado, señala que excepcionalmente será aplicable en *materia penal* la retroactividad de la ley; de lo cual se entiende que al estar las sanciones tributarias revestidas de un carácter punitivo o sancionador, serán aplicables los términos de prescripción más breves que beneficien al contribuyente, según señala el art. 150° de la Ley N° 2492. En ese sentido, el plazo para que la Administración Tributaria imponga sanciones al sujeto pasivo, prescribe en el término de cuatro (4) años, computables desde el 1° de enero del año calendario, al que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo, conforme lo disponen los arts. 59° y 60° de la Ley N° 2492.

De lo compulsado se evidencia que la Resolución Determinativa fue notificada al recurrente el **1° de noviembre de 2007**, sin embargo el término de la prescripción para los períodos enero-noviembre/2002, se inició a partir del 1° de enero de 2003 y concluyó el 31 de diciembre de 2006; habiendo operado la prescripción el 1° de enero de 2007; por lo que la sanción para dichos periodos se encontraba prescrita.

En lo que respecta a la sanción por Evasión aplicada al período diciembre/2002, cabe señalar que la misma se encuentra plenamente vigente, toda vez que el término de la prescripción fue interrumpido con la notificación de la Resolución impugnada, correspondiendo en consecuencia mantener firme el importe respectivo.

Por todo lo expuesto anteriormente, se procedió al recálculo del monto establecido en la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007 de 29 de octubre de 2007, determinándose un adeudo a favor del fisco por UFV's **64.832.862.-** (Sesenta y cuatro millones ochocientos treinta y dos mil ochocientos sesenta y dos Unidades de Fomento a la Vivienda) de acuerdo a la liquidación adjunta en Anexo.

POR TANTO:

El suscrito Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículo 132° y 140° inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), de 4 de agosto de 2003.

RESUELVE:

PRIMERO: REVOCAR Parcialmente la Resolución Determinativa GSH-DTJC N° 159/2007 de 29 de octubre de 2007, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), conforme a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico – Jurídicos que anteceden.

SEGUNDO: En cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 140° inciso c) del Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 4 de agosto de 2003, remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución al Superintendente Tributario General.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

IEG/DMC/lmp/mnz/hjc
STR-SCZ/N° 0046/2008
Adjunta: Anexo