6

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 127/2016
**FECHA:** Sucre, 30 de marzo de 2016
**EXPEDIENTE Nº:** 635/2011.
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.
**PARTES:** Cargill Bolivia S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
**MAGISTRADA RELATORA:** **Maritza Suntura Juaniquina**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda Contencioso Administrativa cursante de fs. 95 a 103, la respuesta de fs. 134 a 142, la réplica de fs. 145 a 150, la dúplica de fs. 159 a 161, los antecedentes procesales; y

**CONSIDERANDO I:** Que, la demandante en representación de la Empresa Cargill Bolivia S.A., se apersonó a interponer demanda contencioso administrativa, alegando los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

Señala que, el 26 de febrero de 2010, el Departamento de Fiscalización de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notificó a Cargill Bolivia S.A., con requerimientos de documentación para respaldar el crédito fiscal a efectos de la verificación de restitución de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) de la Empresa demandante, cuya actividad principal es la exportación de productos agrícolas, la cual fue presentada en parte, dando lugar a la Resolución Administrativa 21-00028-10 de 23 de diciembre de 2010; que recurrida en alzada, se resolvió por Resolución ARIT-SCZ/RA 0104-2011 de 18 de abril, revocada parcialmente por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto.

Agrega que junto al recurso de alzada se presentaron varias facturas vinculadas al gasto, no valoradas por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), ni por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), entre ellas: **a)** Notas fiscales con errores en el número de NIT, en el nombre del contribuyente, y otras, mal emitidas, de acuerdo al art. 22 incs. a), b) y c) de la RA 05-0043-99 de 19 de agosto de 1999; de las cuales se pide su consideración, en especial de las otorgadas por TELECEL y ENTEL; **b)** Notas fiscales vinculadas indirectamente con la actividad gravada por concepto de capacitación en cursos de servicio al cliente y clases de inglés, cursos de conducción profesional para el personal de silos que se trasladan operativamente desde nuestras oficinas a los lugares de acopio de grano de soya; factura 29689 emitida por la Caja Petrolera de Salud que consigna atención médica y electrocardiogramas de trabajadores de la Empresa, alegando que no se probó la vinculación de María Rocha Roldan y William Arauz Guzmán, como si la citada Caja otorgaría atención a personas médica no afiliadas; **c)** Notas fiscales no presentadas en original, explicadas a la autoridad que por ellas se realizaron procedimientos administrativos rectificatorios; por tanto, dicho crédito fiscal no vinculado, no se peticionó, lo cual se evidencia del formulario impreso de las SDI debidamente

aportadas por el recurrente y que la AIT Santa Cruz no compulsó; **d)** Facturas registradas en la fecha de pago por débito automático y no en la de emisión, incumpliendo lo establecido por el art. 21 inc. f) de la RA 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999; específicamente de la CRE; **e)** Otras facturas válidas para el beneficio del crédito fiscal, no consideradas debido a que el contribuyente supuestamente no hubiera presentado documentación de respaldo suficiente, por importes superiores a los 50.000 UFV, lo que incumpliría lo establecido en el art. 37 del DS 27310, modificado por el parágrafo III del art. 12 del DS 27874; pese a que éstas, en el momento de haberse requerido el CEDEIM, se encontraban respaldadas con la documental pertinente, demostrándose que la transacción se efectivizó plenamente; entre ellas, facturas 191 de Cereales del Este S.A., 159 de Maysa SRL, 1530 de Mónica SRL, 217 de Granote SRL; **f)** Notas fiscales consignadas en el Formulario 210 como compras para el mercado interno; **g)** Notas Fiscales reclasificadas para el mercado interno; y, **h)** Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal, por no estar declaradas en el Formulario 210, las cuales no forman parte de la petición formal para devolución de CEDEIM, y de las que la Empresa Cargill Bolivia S.A. no se benefició de crédito fiscal; por tanto, no formaron parte de la SDI del exportador.

Arguye que la AGIT realizó una calificación que no corresponde de crédito fiscal, violando los principios de primacía de la realidad y de informalismo relativo al administrativo, dando por bien hechas, aquellas actuaciones aludidas en su defensa, descalificando la prueba material al dejarla sin valoración.

Para concluir, el demandante solicita que se declare probada la petición y se dejen sin efecto las Resoluciones de Alzada ARIT SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril y Jerárquica AGIT RJ 0492/2011 de 15 de agosto, salvándose las partes que son favorables a Cargill Bolivia S.A.

**CONSIDERANDO II:** Admitida la demanda por decreto a fs. 106 y corrida en traslado, dio lugar al apersonamiento de Julia Susana Ríos Laguna, Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien opuso los siguientes argumentos:

Sobre la impugnación contenida en el inc. **a)** señala que en efecto, varias facturas tienen errores en el NIT, otras emitidas a nombre de un tercero y error en el año de emisión, que incumplen aspectos formales establecidos en el numeral 22 incs. a) b) y c) de la RA 05-0043-99 cuyo inc. c) fue sustituido por el art. 1 de la RND 10-0048-05 para la emisión de las notas fiscales, las cuales no fueron explicadas ni desvirtuadas por el recurrente, ya que en alzada sólo expresó agravios específicos sobre facturas emitidas por TELECEL Y ENTEL, que no consignan el NIT DE LA EMPRESA; tampoco existen contratos que justifiquen la ausencia del registro del NIT en la factura, pese a que los contratos efectuados, de compras de bienes y servicios fueron expresamente requeridos por la administración tributaria. Por lo que, el sujeto pasivo no logró demostrar su pretensión, conforme dispone el art. 76 del Código Tributario Boliviano (CTB), debiendo mantenerse firme y subsistente la depuración de crédito fiscal; **b)** La sola descripción de las facturas, no permite establecer de qué manera la compra de bienes y servicios se encuentra vinculada con la actividad

exportadora. Sobre la factura emitida por la Caja Petrolera de Salud, existe la nota de débito sobre servicios de electrocardiogramas, que permite identificar a sus beneficiarios, pero resulta insuficiente para establecer la relación de dependencia de los pacientes con la empresa, para concluir que ésta tenía obligación de asumir los gastos como empleador, ya que no se adjuntó la planilla de sueldos y salarios u otro documento que permita evidenciar la relación laboral, incumpliendo lo establecido en los arts. 8 inc. a) de la Ley 843 y 8 del DS 21530; **c)** Al respecto, las facturas depuradas bajo el Código 3, 2107, 19445, 43 y 27677, formaron parte de la solicitud de devolución impositiva y fueron objeto de impugnación en la fase jerárquica. Además de ello, los Formularios 210 que respaldan la devolución impositiva de los periodos mayo a diciembre de 2006; y, enero y febrero de 2007, corresponden a rectificatorias realizadas por el sujeto pasivo antes de la presentación de la solicitud de devolución impositiva y que respaldan la emisión de los Formularios 1 37 y respecto de los cuales, el propio sujeto pasivo presentó el detalle de las facturas que sustentan el crédito comprometido declarado, sin haberse demostrado posteriores a rectificación; **d)** Las facturas 4392319, 4418539, 4418540, 4665831, 4942978, 5217088, 3845776, 4116685, 5498710, 5780090 y 6344393, fueron registradas en el Libro de Compras, considerando la fecha de pago de las mismas y en los mismos periodos de pago, fueron declaradas en los Formularios 210, lo cual permite evidenciar que el sujeto pasivo para la determinación del crédito fiscal no consideró lo dispuesto por el numeral 41 inc. f) de la RA 05-0043-99, beneficiándose con un crédito fiscal en un período que no correspondía, y evidenciando, que la observación no fue desvirtuada por el sujeto pasivo, conforme al art. 76 del CTB, se mantiene firme la depuración del crédito fiscal; **e)** Sobre la factura 191 emitida por Cereales del Este S.A., se evidencia que la empresa efectuó tres pagos para cancelar la compra de grano de soya, facturados en una sola nota fiscal; por lo que, la administración tributaria sólo observó la transacción 86921 por $us 100.000, consecuentemente, en instancia jerárquica se valoró dicha observación a través de los documentos presentados en la etapa de verificación, y no así mediante la fotocopia del simple reporte del Bank of América, el cual no cumple con los requisitos establecidos en el art. 217 inc. a) del CTB, tampoco existe evidencia de quién solicitó el pago de los $us 100.000 para Cereales del Este S.A., sólo consta un correo electrónico en el que se solicita un pago de $us.- 123.000 correspondiente a la factura comercial de exportación JLFHESD – 403, misma que no es parte de las exportaciones declaradas para la presente devolución; puesto que, las facturas comerciales que respaldan las exportaciones por las cuales, el sujeto pasivo solicitó la devolución impositiva, corresponde a otra factura de exportación JLFHESD – 447; por tanto, el documento analizado no puede ser considerado como respaldo por la solicitud de pago de la factura 191; **f)** Sobre la nota fiscal 159 emitida por Maysa S.R.L., emitida por la compra de grano de soya; de ocho pagos, la administración tributaria, sólo observó la transferencia de $us 30.000, la cual fue analizada en instancia jerárquica, en sentido "que el sujeto pasivo presentó el reporte Consulta Cta. Cte. Proveedor, dos reportes Data Estoque, Reporte del Bank of América", que no cumple con los requisitos establecidos en el art. 217 inc. a) del CTB, al no ser original ni copia legalizada. Tampoco existe evidencia sobre quién solicito el pago de $us 43.800,86, cuando el importe transferido es de $us 30 000, cifra que se encuentra sobre escrita a mano en el reporte, y de acuerdo al pago, corresponde a la factura JLFHESD 410

por un valor de $us 126 500 (ciento veintiséis mil quinientos dólares estadounidenses), misma que no es parte de las exportaciones declaradas para la presente devolución; por cuanto, las facturas comerciales que respaldan las exportaciones por las cuales el sujeto pasivo solicitó devolución impositiva, corresponden a la factura comercial de exportación JLFHESD 447; por lo que, no puede ser considerado como respaldo; **g)** La factura 1530 emitida por Monica S.R.L., por la compra de grano de soya, mediante cinco pagos, de los cuales se observaron tres, correspondientes a las transferencias de $us.- 200.000, $us 300.000 y $us 377.427,78, sobre los cuales: con relación al segundo pago, el sujeto pasivo presentó documentación adicional consistente en fotocopias simples de Extracto del Banco Do Brasil de la cuenta 75858011-3 de Mónica S.R.L., reporte del Bank of América, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el art. 217 inc. a) del CTB, al no ser originales ni fotocopias legalizadas, tampoco existe evidencia de quién solicitó el pago de $us 200.000 sólo un correo electrónico; sin embargo, no presentó documentación sobre la transferencia bancaria; además el pago correspondía a las facturas JLFHESD 370, 371 y 372, por un total de $us 200.000, cuando las citadas facturas no son parte de las exportaciones declaradas para la presente devolución, por cuanto, las facturas comerciales que respaldan las exportaciones por las cuales el sujeto pasivo solicitó devolución impositiva, corresponden a la factura comercial de exportación JLFHESD – 447 adelante. En lo que respecta al tercer pago, se presentaron descargos pero no fueron originales ni fotocopias legalizadas, solo una impresión de un correo electrónico de 11 de enero de 2006, según el cual se solicitó el pago de $us.- 300.000 extracto del Bank of America, y mediante correos electrónicos se requirió el pago por un total de $us.- 300.000; empero, no presentó documentación sobre la transferencia bancaria, como era su obligación según el art. 76 del CTB, y las facturas de exportación JLFHESD 410, 411 y 412 por un total de $us.- 300.000 cuando las citadas facturas no son parte de las exportaciones declaradas para la devolución, pues la factura por la cual, el sujeto pasivo solicitó devolución impositiva, corresponde a la factura comercial de exportación JLFHESD 447 en adelante. Con relación al quinto pago, se presentaron sólo fotocopias simples el Asiento Diario de C/C y C/p con Bacth 91902 y extracto del Bank of America, correspondiente a la cuenta de Carguill Sucursal Uruguay; además, el 1 de junio de 2006, mediante correos electrónicos se solicitó el pago de un total de $us.- 822.896,45 a ser transferido a otro Banco, el que incluye el importe de $us.- 337.427,78 pero no se adjuntó documentación sobre la transferencia bancaria; **h)** Sobre la factura 217 emitida por GRANORTE S.R.L., se valoró la prueba idónea, más no las fotocopias simples de extractos, y además el 22 de diciembre de 2005, un funcionario, mediante correo electrónico efectuó solicitud de pago para Cargill Bolivia S.A., Beneficiario AGROFORTALEZA S.R.L., Banco Intermediario, American Express Bank Ltd. New York, NY, Facturas JLFHESD 403 y 404 por un valor de $us.- 123.000 y $us.- 122.500 respectivamente, además de otros detalles; no existe evidencia de quien efectuó la solicitud de pago de $us - 100.000 para GRANORTE S.R.L.; sin embargo, tal como el contribuyente señala, el pago corresponde a las facturas JLFHESD 403 y 404, que no fueron parte de las exportaciones declaradas para la presente devolución, ya que la factura presentada para solicitar la devolución es JLFHESD - 447 en adelante. En el tercer pago de $us.- 300.000 el sujeto pasivo presentó documentación

válida y debidamente valorada, empero existe otra adjuntada en fotocopias simples como es el Asiento de Diario con número de batch 85372 y fotocopia simple del Asiento de Diario C/C con batch 85333, el cheque de gerencia 18383 del Banco Ganadero por $us.- 300.000 y un reporte de transferencias; además un funcionario, mediante correo electrónico solicitó un pago de $us.- 300.000 mediante transferencia al Banco de Crédito de Miami; empero, no existe evidencia a quien se solicitó el pago, y si bien el reporte refiere una transferencia, ésta no se encuentra documentada; **i)** Las facturas de compras para mercado interno no están en el listado del Reporte de solicitud de CEDEIM y no son parte de los cargos establecidos en la Resolución Administrativa, más aún, cuando las Órdenes de Verificación delimitan el alcance del trabajo de la administración tributaria a la verificación de la validez del crédito fiscal IVA contenido en las notas fiscales de compras que respaldan el crédito fiscal comprometido; por cuanto, se evidenció que es el propio sujeto el que debe definir la extensión del procedimiento administrativo desplegado, en lo que respecta al derecho que asiste a los sujetos pasivos; **j)** Las facturas reclasificadas en el mercado interno, agrupadas en el Código 7, son gastos por compras que no se encuentran incluidas en la solicitud de devolución; en consecuencia, el crédito fiscal originado en las facturas observadas por Bs.- 36, no es válido; **k)** La factura 253 no se encuentra vinculada en la exportación al no estar declarada en el Formulario 210 y tampoco registrada en el Libro de Compras; y, **l)** El sujeto pasivo planteó nuevos argumentos que no fueron objeto de alzada, sobre los cuáles no corresponde pronunciamiento alguno, en estricta observancia del principio de congruencia.
Para concluir, el demandado solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada.

La actora, por memorial de fs. 145 a 150, hizo uso del derecho a la réplica, dando lugar a la formulación de la dúplica por pate de la autoridad demandada, conforme a escrito de fs. 159 a 161, pronunciándose a continuación, el decreto de "Autos" para Sentencia a fs. 162.

**CONSIDERANDO III**: De la revisión de los antecedentes administrativos presentados, se tiene que:

- Mediante Resolución Administrativa 21-00028-10 de 28 de diciembre de 2010, el Gerente a.i. de Graco Santa Cruz del SIN, resolvió establecer una diferencia existente entre el monto solicitado por concepto de Devolución Tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo a la solicitud de CEDEIM, por las exportaciones efectuadas en los periodos fiscales de mayo a diciembre de 2006; y, enero y febrero de 2007, del cual resulta un importe indebidamente devuelto al contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A. de 2.808.244 UFV's, equivalentes a Bs.- 4.39 .588, correspondiente al impuesto indebidamente devuelto, el mantenimiento de valor y los intereses. Advirtiendo que una vez el fallo adquiera firmeza, el procedimiento sancionador, será iniciado mediante el correspondiente auto inicial de sumario contravencional (fs. 52 a 57).

- Contra la precitada Resolución, Cargill Bolivia S.A. representada por Lewin de Villagómez, planteó recurso de alzada ante la Autoridad de Impugnación Tributaria - Regional Santa Cruz (fs. 133 a 139),

resuelto por Resolución ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril, la cual determinó confirmar la Resolución Administrativa 21-00028-10 de 28 de diciembre de 2010 (fs. 212 a 230 vta.).

Activado el Recurso Jerárquico por parte de Cargill Bolivia S.A. (fs. 252 a 257 vta.), que resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto, que determinó revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ-RA 0104/2011 de 18 de abril, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal por compras registradas en el formulario 210, esto implica dejar sin efecto el crédito fiscal indebidamente devuelto por un total de Bs.- 320.266. Por otra parte, se confirma el crédito fiscal observado por un total de Bs.- 2.504.223; debiendo modificarse la deuda tributaria de Bs.- 4.391.588 equivalentes a 2.808.244 UFV's por el siguiente Bs.- 3.869.743 equivalentes a 2.476.366 UFV's por IVA correspondiente a los periodos fiscales mayo a diciembre de 2006, enero y febrero de 2007 (fs. 329 a 367).

**CONSIDERANDO IV**: De la compulsa de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, corresponde dilucidar si los extremos denunciados por la empresa demandante son evidentes y si implican una incorrecta aplicación de la ley al caso venido en revisión, a fin de declarar probada o improbada la demanda pretendida.

Que el motivo de controversia en el presente proceso se circunscribe a determinar si las facturas presentadas por el contribuyente a tiempo de interponer su recurso de alzada, fueron valoradas y si éstas cumplieron los requisitos mínimos para ser deducidas de la deuda impuesta por la administración tributaria por la supuesta indebida devolución de CEDEIM.

**IV.1. Naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo**

Previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario identificar la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo. A dicho fin debemos partir de lo señalado por la Constitución Política del Estado (CPE) que en su art. 179.I dispone, que la función judicial es única. La jurisprudencia ordinaria se ejerce por el Tribunal Supremo de Justicia, los Tribunales Departamentales de Justicia, los Tribunales de Sentencia y los Jueces; la jurisdicción Agroambiental por el Tribunal y Jueces Agroambientales; la jurisdicción Indígena Originaria Campesina se ejerce por sus propias autoridades; existirán jurisdicciones especializadas reguladas por ley.

De lo señalado en la última parte se desprende que la propia norma constitucional establece la existencia de las jurisdicciones especializadas, entre ellas se encuentra el derecho administrativo, como rama del derecho público, hoy bien diferenciada, no sólo por el contenido específico de sus normas, sino porque es una de las que más directamente concierne al Estado, al interés público y a la libertad personal; es por esa razón, que el derecho administrativo no puede ser considerado como omnipotente, al contrario, a efectos de controlar los excesos de poder trasuntados en actos administrativos, se creó el proceso contencioso administrativo, que no es otra cosa que el examen de legalidad por parte de la justicia ordinaria

sobre las actuaciones administrativas, tiene como finalidad la protección de la administración contra el particular o del particular contra la administración; puesto que, aquí no hay terceras posibilidades; o la ley asegura garantías al particular contra el Estado o es éste quien sale favorecido con la desprotección del particular. Sin duda, esta materia persigue otorgar una solución justa para proteger al administrado y no al gobierno; empero, en la decisión sobre el fondo del asunto, la justicia consiste en poner a las partes en un plano de igualdad después de haberse otorgado todas las facilidades al particular, y no haber obstruido su acceso con formalismos innecesarios.

El proceso contencioso administrativo es la vía por la cual, el administrado puede oponerse a la decisión asumida en última instancia por la administración pública, por considerar que el acto administrativo no cumple con todos los elementos consagrados en el art. 27 y ss. de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

Mediante este tipo de proceso, se pretende la fiscalización del Órgano Judicial de las resoluciones administrativas que se dictan en las diferentes instancias, a efectos de verificar si aquellas se ajustaron a derecho y se resguardó el ejercicio del debido proceso y por tanto gozan de la legalidad que amerita. Se supone que para hacer uso de este tipo de recurso siempre a instancia de parte, previamente se agotaron las vías recursivas idóneas de impugnación administrativa, tal como disponen los arts. 69 y 70 de la LPA; su finalidad consiste en asegurar el beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la administración al derecho en todas las actuaciones que realiza, en su condición de poder público. En consecuencia, no se restringe a la defensa de los derechos subjetivos sólo de los particulares, sino también se protegen las pretensiones de la administración.

El proceso contencioso administrativo reviste características de un juicio ordinario de puro derecho en única instancia; por lo tanto, carece de una etapa probatoria; en el cual, el Tribunal Supremo de Justicia, como órgano competente para su tramitación y conocimiento, limita su labor al control de legalidad, conociendo los argumentos de la Resolución impugnada o del acto administrativo ejecutado; correspondiéndole, como se señaló, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el demandado; pretendiendo no otra cosa que asegurar el sometimiento de la administración a un régimen jurídico en el cual, el particular o administrado posee las garantías de que acudirá al órgano judicial llamado por ley, cuando crea tener derechos de impugnación de los actos de la administración.

## IV.2. Obligación de devolución impositiva a la actividad exportadora

Así, una vez determinados, la problemática como la naturaleza jurídica de la presente demanda, a continuación atinge a este Tribunal Supremo de Justicia, ingresar al análisis de fondo de lo denunciado por el contribuyente Cargill Bolivia S.A., no sin antes explicar el procedimiento legal establecido a efectos de la devolución impositiva a la actividad exportadora. Así se tiene lo siguiente:

Entre las prácticas admitidas en el comercio exterior, el Acuerdo 388 de 2 de julio de 1996 de la Comunidad Andina de Naciones, ha señalado que las operaciones de exportación de bienes de los países miembros no estarán afectadas al pago de impuestos indirectos, que son entendidos -como señala el artículo 13 del Acuerdo 330 de 22 de octubre de 1992-, como los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio, tales como los salarios, beneficios, intereses, cánones o regalías y todas las formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, sobre las ventas o sobre el consumo y los demás impuestos distintos de los impuestos directos.

De igual modo, el art. 4 de dicho Acuerdo, adiciona que: "El monto total de los impuestos indirectos vigentes, que figuran en el Anexo 1 de la presente Decisión, efectivamente pagados en la adquisición de las materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados, consumidos o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación, será devuelto al exportador..."

Con la finalidad de fomentar las exportaciones, el Gobierno Nacional promulgó la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, a fin de adjetivar el principio de neutralidad impositiva por el que las distintas formas de tributación que se puedan establecer, no deben afectar las decisiones de los contribuyentes, en razón a que en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la decisión de inversión previa; estimación de costos y utilidades, demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad en el obrar gubernamental porque toda la actividad de las empresas, está de por sí supeditada a los imponderables del mercado. A este principio se añade el *"del país de destino"*, que tiene como finalidad garantizar la libre circulación de bienes, servicios y demás factores productivos de manera que las mercancías de exportación no son gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador.

Así, el art. 11 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado vigente), libera a las exportaciones del débito fiscal que les corresponda, previendo que: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen".

En ese mismo sentido, el art. 12 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Exportaciones), modificado por la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé lo que sigue: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora".

El art. 13 de la precitada disposición legal señala que: "... con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...".

El Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones aprobado con DS 25465 de 23 de julio de 1999, con el objetivo principal de generar liquidez en las empresas, en su art. , dispone que sus normas: "...se aplican a la devolución del impuesto al valor agregado (IVA), los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico".

Por su parte, el art. 2 dispone que: "Los Certificados de Devolución de Impuestos (CEDEIM) son títulos valores transferidos por simple endoso, con vigencia indefinida que podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo que esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme a la legislación vigente. Los CEDEIM podrán ser fraccionados, de acuerdo a disposiciones adoptadas por el Servicio de Impuestos Nacionales".

La determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la Ley 843 (texto ordenado vigente); es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del fisco y otras, del contribuyente.

A saber, el art. 9 de la Ley 843 (texto ordenado vigente), señala: "...cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor de fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores", norma que es compatible con la contenida en el art. 9 del DS 21530 (Reglamento del IVA).

**IV.3. Análisis del caso concreto**

En el presente caso, se tiene que la Administración Tributaria, notificó a Eduardo Javier Farina en su calidad de representante legal de la Empresa Cargill Bolivia S.A., con las Órdenes de Verificación- CEDEIM en la modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de comprobar la validez del crédito fiscal IVA, contenido en las notas fiscales de compras que respaldan el crédito fiscal comprometido en los periodos de mayo a diciembre de 2006 y enero a febrero de 2007; requiriendo al efecto, a la citada empresa, toda la documentación pertinente; la cual, una vez

compulsada dio lugar a la emisión de la Resolución Administrativa 21-00028-10 de 28 de diciembre de 2010; por la que, la Administración Tributaria estableció una deuda de 2.808.244 UFV's equivalentes a Bs.- 4.391.588 que incluyen el supuesto impuesto indebidamente devuelto e intereses. Resolución confirmada en alzada y revocada parcialmente en Recurso Jerárquico, instancia esta última que modificó el crédito fiscal indebidamente devuelto de 2.476.366 UFV's equivalentes a Bs.- 3.869.743.

A efectos de otorgar una respuesta debidamente motivada, resulta necesario aclarar que, tal como se explicó anteladamente, las operaciones de exportación de bienes en nuestro país, no se encuentran afectadas con el pago de impuestos indirectos vigentes; en virtud a ello, todas aquellas cargas impositivas que fueron efectivamente pagadas a tiempo de la adquisición de las materias primas, insumos, intermedios, servicios y bienes de capital nacionales o importados, consumidos y/o utilizados en el proceso de producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes de exportación; en aplicación del principio de neutralidad impositiva, serán devueltos en un monto igual al IVA pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; bajo las normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, contratos de obra o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y aún no hubieren sido utilizados en la operación.

A efectos de beneficiarse con la devolución señalada, el contribuyente está obligado a cumplir ciertos requisitos a tiempo de la presentación de las facturas que probarían la erogación del crédito fiscal en las compras o adquisiciones realizadas, contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, siempre vinculada con la actividad exportadora; siendo estos: **1)** Estar respaldado con la factura original; **2)** Que se encuentre vinculado con la actividad gravada; y, **3)** Que la transacción se hubiere realizado efectivamente.

Una vez realizado dicho preámbulo y habiendo quedado claramente establecidas las razones y la mecánica de devolución de los impuestos internos al consumo y los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; siendo evidente que la Empresa Cargill Bolivia S.A. solicitó en su momento dicha devolución en la modalidad CEDEIM, sobre la cual, posteriormente, GRACO del SIN de Santa Cruz, procedió a su verificación; arribando a ciertas conclusiones con relación al monto devuelto; con el cual, inicialmente fue beneficiada la empresa ahora recurrente; estableciendo una deuda tributaria por una suma supuesta indebidamente restablecida, al haberse rechazado ciertas notas fiscales que no hubieran cumplido con los requisitos antes señalados; dando lugar a la interposición de los medios recursivos en instancia administrativa y una vez agotados aquellos, al presente proceso contencioso administrativo por parte del representante legal de la supuestamente afectada.

En ese orden, corresponde a continuación realizar un análisis independiente sobre cada punto consignado en el memorial de demanda con relación a las observaciones realizadas a las facturas presentadas por Cargill Bolivia S.A., siempre con relación a lo determinado por la AGIT,

dado que, tal como se explicó precedentemente, el presente proceso se limita al control de legalidad de la resolución emitida como consecuencia del Recurso Jerárquico; en este caso de la Resolución AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto, en lo concerniente a la falta de valoración adecuada de las facturas adjuntadas por la precitada empresa; puesto que, la denuncia se basa en que la AGIT, no realizó una apreciación de los siguientes descargos:

**a)** Notas fiscales declaradas como no válidas, por contener errores en el número de NIT, algunas emitidas a nombre de otros contribuyentes; y, otras mal emitidas, incumpliendo con lo preceptuado por el art. 22 incs. a), b) y c) de la RA 05-0043-99 de 19 de agosto de 1999; además de las correspondientes a los servicios de TELECEL Y ENTEL, sobre las cuales afirma, que el pago se realizó a terceros vinculados con la empresa a través de contratos de arrendamiento, indicando que dichos gastos son emergentes de la operativa de contrato, siendo una obligación su mantenimiento y un gasto vinculado a su actividad.

De lo referido, se tiene que la denuncia planteada en este primer inciso, se fundamenta en la falta de consideración por parte de la administración tributaria, de varias facturas aludidas por el recurrente de manera general, como aquellas que contienen defectos expresamente admitidos por el contribuyente; respecto a ello, no se encuentra una fundamentación sólida que demuestre el uso de una adecuada técnica recursiva; pues el reclamo resulta ser una copia textual de los argumentos expuestos en el memorial del Recurso Jerárquico planteado ante la ARIT, pretendiendo utilizar la última instancia correspondiente al proceso contencioso administrativo, como una nueva etapa de impugnación recursiva en sede administrativa, sin tomar en cuenta que, tal como se explicó precedentemente, este mecanismo de impugnación es de puro derecho, sustanciado en única instancia y tiene como objetivo realizar el control de legalidad sobre los actos ejecutados por la autoridad administrativa demandada.

Por lo señalado, resulta materialmente imposible realizar un control de legalidad sobre lo determinado por la AGIT con relación a las notas fiscales que tendrían errores en el NIT, o las que fueron emitidas a nombre de otros contribuyentes u otras mal emitidas; puesto que, las mismas no fueron debidamente identificadas y menos explicada la supuesta errónea aplicación de la ley a tiempo de la emisión de las Resolución Jerárquica; por tanto, sobre el tema específico, este Tribunal se encuentra impedido de abrir su tutela a efectos de ingresar a analizar el fondo de la denuncia; por cuanto, no tiene la competencia para actuar de oficio y menos suplir la voluntad de la parte recurrente, pretendiendo resolver una problemática que no se encuentra debidamente planteada.

No obstante a lo señalado, en la segunda parte de la denuncia que ahora se analiza, se constata que además de las facturas no identificadas, el recurrente expresa algunos agravios, sólo con relación a las notas fiscales emitidas por TELECEL y ENTEL, las cuales no consignan el número de NIT de la empresa, justificando la

supuesta errada depuración, en el hecho de que, dicho pago realizado a terceros vinculados por contratos de arrendamientos, fueron emergentes de la operativa del contrato, siendo una obligación su mantenimiento y un gasto relacionado.
Lo recientemente señalado, demuestra de un lado, que las facturas emitidas por ENTEL y TELECEL, en efecto, no contienen número de NIT del beneficiario; y de otro, que las mismas, aunque se traten de pagos realizados a terceros, se encontrarían vinculadas directamente con los gastos propios de la empresa ante la suscripción de contratos de arrendamiento.

En cuanto a la primera parte, resulta necesario poner en relieve que la Resolución Administrativa RA 05-0043-99, en su artículo 22 incs. a), b) y c) determinan, que al extenderse notas fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos: la Razón Social y/o nombre del comprador y el número de Registro Único de Contribuyente (RUC) del comprador, cuando este sea sujeto pasivo del IVA, siendo esta condición imprescindible para el cómputo del crédito fiscal por parte del comprador; de modo tal, que los contribuyentes que incumplan con dicho requisito, no podrán ser beneficiados con el cómputo del crédito fiscal.

El art. 22 inc. c) de la precitada Resolución Administrativa RA 05-0043-99 fue modificada por la RND 10-0048-05, ésta última en la que se dispuso la obligación de consignación de los números de registro NIT del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo al IVA; y en caso que el cliente no cuente con el NIT, se señalará obligatoriamente en el campo correspondiente del NIT, el número de la cedula de identidad del cliente.

Condición imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA por parte del cliente; por lo tanto, los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no podrán beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal.

Se debe señalar también, que la jurisprudencia asumida por este Tribunal Supremo mediante Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: *"...el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes:* ***1)*** *La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el artículo 8. a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original.* ***2)*** *Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley N° 843; y* ***3)*** *La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley N° 843, concordante con el artículo 8 del DS N° 21530".* Esta misma Resolución, al establecer que el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añade que *"...es insuficiente presentar la*

*factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables, susceptibles de ser verificados, establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera".*

De modo tal, que aquellas facturas que incumplan con los requisitos recientemente detallados, no pueden ser utilizadas para beneficiarse con el crédito fiscal; y en el caso, el contribuyente acusa que tanto la ARIT como la AGIT realizaron una incorrecta interpretación con relación a las notas fiscales emitidas por TELECEL y ENTEL a nombre de terceros, que a decir del recurrente, se encuentran vinculados contractualmente, al tratarse de gastos correspondientes a diferentes agencias, lugares o locaciones, arrendados por Cargill Bolivia S.A., y que no contienen el número de NIT de la precitada empresa.

De lo señalado, se puede establecer que además de que dichas facturas emitidas por ENTEL y TELECEL no consignaron el número de NIT del contribuyente, pese a ser un requisito imprescindible al tenor de lo establecido en el art. 1 de la RND 10-0048-05, que sustituye al art. 22 inc. c) de la RA 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999; justifican la validez de las mismas, señalando que corresponden a gastos realizados en las agencias, lugares o locaciones arrendados por Cargill Bolivia S.A.; sin embargo, de lo cual, no se presentaron respaldos que acrediten dicho extremo, pese a haber sido expresamente requeridos en su momento por la administración tributaria, como serían los aludidos contratos u otra prueba que demuestre de manera indubitable la vinculación con la empresa, así como el justificativo legal para la falta de consignación del NIT.

Por lo señalado, se denota que la AGIT, realizó una adecuada compulsa de las facturas observadas e impugnadas, arribando a la correcta determinación de mantener firme y subsistente la depuración del crédito fiscal correspondiente a tales facturas, por un monto que alcanza a Bs.- 504, determinación que por las razones expuestas debe quedar firme.

**b)** Las notas fiscales emitidas a favor de Cargill Bolivia S.A. por concepto de capacitación de cursos de servicios al cliente y clases de inglés, cursos de conducción profesional para el personal de Silos que se trasladan operativamente desde sus oficinas a los lugares de acopio de grano de soya, así como la factura 29689 emitida por la Caja Petrolera de Salud por atención médica a trabajadores dependientes de la empresa, como son María Rocha Roldan y William Arauz Guzmán; las cuales, a criterio del recurrente, se encuentran claramente vinculadas a la actividad de exportación de productos agrícolas de la empresa, al ser gastos indirectos para el normal funcionamiento de la empresa como unidad económica.

Tal como se mencionó anteriormente, la validez de las facturas presentadas, dependerá del cumplimiento de los requisitos mencionados, de manera concurrente; es decir, demostrar la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente; que la compra o adquisición que dio lugar a la emisión de la misma, tenga vinculación con la actividad gravada; y que la transacción se hubiera realizado efectivamente.

Por lo tanto, el cumplimiento de uno o dos requisitos de los recientemente mencionados, no resulta un presupuesto suficiente que otorgue validez a la nota fiscal pretendida; puesto que tal como se mencionó, es imprescindible que se cumplan todas las exigencias legales a la vez; no siendo suficiente la presentación de las facturas originales, sino que, en aquellos casos en los cuales, se trata de gastos indirectos a la actividad exportadora que bien pueden o no estar vinculados con el rubro mismo, resulta necesario demostrar el justificativo para tal erogación; pues si bien, como en el caso, pueden tratarse de gastos propios de las labores agrícolas que presta Cargill Bolivia S.A., al contar con personal dependiente que cumple ciertas funciones en las que si bien, pueden requerir la erogación de gastos emergentes a su alimentación, capacitación y atención médica; sin embargo, al no ser gastos directamente vinculados, el sujeto pasivo se encuentra frente a la imperiosa obligación de demostrar la pertinencia de los mismos.

Una vez verificados los antecedentes del recurso y los argumentos empleados por el representante legal de la Empresa Cargill Bolivia S.A., en efecto, no se encuentra una justificación debidamente respaldada que demuestre que los gastos correspondientes a las facturas aludidas, hubieran sido necesarios para el óptimo desenvolvimiento de la actividad exportadora. Por lo que, la depuración realizada del crédito fiscal por GRACO del SIN de Santa Cruz, posteriormente ratificada en instancias de alzada y jerárquica, fueron correctas.

A más de lo señalado, la factura 29689 emitida por la Caja Petrolera de Salud, pese a haber cumplido con los requisitos formales en su emisión; sin embargo, tampoco se demostró vinculación con la empresa ahora recurrente; la cual, en su calidad de empleadora tiene la obligación de cubrir el régimen de seguridad social de sus trabajadores; empero, no resultaría un gasto necesario, el hacerlo respecto de personas que no figuran en sus planillas de sueldos y salarios; y por tanto, que no guardan ninguna relación laboral; omisión que en definitiva impide la convalidación de la merituada nota fiscal; la cual si bien, identifica a los beneficiarios con la atención médica; sin embargo, Cargill Bolivia S.A. omitió probar que ambos sujetos son dependientes suyos, incumpliendo el segundo presupuesto legal para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal, ante la insuficiencia en la presentación de pruebas necesarias que demuestren la relación directa con las actividades de exportación de la empresa agrícola; no siendo posible para este Tribunal atender a criterios subjetivos como "...si la citada Caja otorgaría atención médica no afiliada..." (sic), dado que el cumplimiento concurrente de

los requisitos señalados anteriormente, deben ser objetiva y materialmente demostrados, siendo insuficiente presentar únicamente la factura como prueba, puesto que dicho documento debe encontrarse respaldado a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera a efectos de demostrar la vinculación necesaria.

**c)** Notas fiscales declaradas no válidas para beneficio del crédito fiscal por no encontrarse en originales e incumplir lo dispuesto por el art. 16 de la RA 05-0043-99, pese a que se explicó que por ellas, se realizaron procedimientos administrativos de rectificatoria; y por ende, dicho crédito fiscal no hubiera sido peticionado; extremo que señala el recurrente, fue demostrado ante la ARIT Santa Cruz mediante la presentación del Formulario impreso de las "SDI".

Tal como se detalló y glosó precedentemente, una condición imprescindible para ser beneficiado con el cómputo del crédito fiscal IVA; es que el sujeto pasivo o tercero responsable, cumpla los tres presupuestos legales necesarios para dicho efecto, de manera concurrente; entre los cuales, el primero determina que debe existir la factura, nota fiscal o documento equivalente por el cual, se perfecciona el hecho imponible del IVA, conforme lo establece el art. 4 inc. a), concordante con el art. 8 inc. a) de la Ley 843. Documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente que deberá ser presentado en original. Así lo comprendió este Tribunal Supremo de Justicia en la jurisprudencia asumida mediante Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012. En caso de incumplimiento, los contribuyentes no se beneficiaran con el cómputo del crédito fiscal.

Ahora bien, en el caso analizado, la existencia de las facturas presentadas en copia y no así en original, que por cierto tampoco se encuentran identificadas de manera adecuada en el presente recurso, es un hecho real; por tanto, aplicando el criterio jurisprudencial y legal explicado en el párrafo anterior, todas éstas consignadas en el Código 3; no merecen compulsa alguna por parte de las autoridades administrativas; puesto que, no se cumplió con el primer requisito para su validez, como es, su presentación en original; siendo por tanto, correcta la depuración realizada.

Además de lo señalado, el contribuyente arguye que por esas facturas se realizaron procedimientos administrativos de rectificatoria; y por lo tanto, sobre dichos montos no se hubiera peticionado devolución de crédito fiscal; no obstante a ello, de la revisión de antecedentes se denota que el detalle de notas fiscales vinculadas, presentado por la Empresa Cargill Bolivia S.A., con firma de su representante legal, así como el papel de trabajo de crédito comprometido elaborado por la Administración Tributaria, correspondientes al trámite de devolución impositiva, todas comprendidas en el Código 3, formaron parte de la devolución impositiva; y sufrieron la depuración por las razones expuestas anteriormente; esto implica, por no encontrarse en originales, por un monto correspondiente a Bs.- 1.746.

Entonces, lo explicado demuestra que las aseveraciones realizadas por la parte recurrente no son evidentes, puesto que el trámite rectificatorio que alude, se lo ejecutó con anterioridad a la petición de la devolución impositiva, este último en el cual, el propio sujeto pasivo presentó el detalle de las facturas que sustentan el crédito comprometido declarado; no siendo evidente la tramitación de rectificaciones posteriores que pudieron haber modificado la pretensión de devolución.

A mayor abundamiento, se tiene que, al igual que en los anteriores motivos, la presente denuncia resulta ser una copia del Recurso Jerárquico, muestra de ello, es que en la presente demanda no se explica de qué forma la determinación asumida por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto, resulta ilegal o vulneratoria de derechos fundamentales y/o garantías constitucionales; tan sólo se limita a señalar que la ARIT Santa Cruz, no compulsó las facturas presentadas en copia y no así originales; realizando afirmaciones que no responden a la veracidad de los antecedentes del caso. Extremos que demuestran la inviabilidad de modificación de las razones expuestas en las resoluciones impugnadas, al no haberse detectado ninguna ilegalidad en la determinación asumida con relación a la depuración de las facturas comprendidas en el Código 3.

**d)** Facturas de la CRC registradas en la fecha de pago por débito automático y no en la de emisión, incumpliendo lo establecido por el art. 21 inc. f) de la RA 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999

Con relación a la prestación de los servicios básicos de naturaleza permanente e ininterrumpida, como es el de provisión de energía eléctrica, se estableció que el hecho generador por este servicio no se perfecciona en el momento de la lectura del medidor ni a tiempo del pago por el servicio sino en la fecha de emisión de la respectiva factura; criterio que se desprende de lo determinado por el art. 4 inc. b) de la Ley 843, en cuyo texto dispone, que el hecho imponible se perfeccionara en el caso de la prestación de servicios (entre otras), cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

Consecuentemente, los usuarios de estos servicios, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación, la fecha de emisión de dichas notas fiscales, aún en el caso que estas no hubiesen sido canceladas, extremo que se desprende de lo establecido en la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, que en su art. 43, relativo al nuevo sistema de facturación, prevé que conforme a lo previsto por la Ley Tributaria y como regla general, los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento.

Concordante con dicha normativa, el art. 41 inc. f) de la RA 05-0043-99, dispone que las entidades de servicios básicos son aquellas que

prestan servicios de energía eléctrica, agua potable, comunicación y saneamiento básico, las mismas que deben sujetarse a determinado en sentido que el hecho imponible de IVA, se perfecciona en el momento de la finalización periódica del servicio, debiéndose considerar para la determinación del débito fiscal, correspondiente, la totalidad de las Notas Fiscales emitidas en el periodo gravable que se liquida, hayan sido éstas, canceladas o no.

Aplicando la normativa glosada al caso concreto; se tiene que, las facturas emitidas a favor de Cargill Bolivia S.A., por la Cooperativa Rural de Electricidad (CRE), comprendidas en el Código 4, que serían las signadas como 4392319, 4418539, 4418540, 4665831, 4942978, 5217088, 3845776, 4116685, 5498710, 5780090 y 6344393, registradas en el Libro de Compras en su fecha de pago, y declaradas en los Formularios 210 en los mismos periodos de pago, incumplieron la normativa señalada precedentemente; provocando el beneficio del crédito fiscal en un periodo que no corresponde; por lo tanto, la determinación asumida en la Resolución de alzada y ratificada en instancia jerárquica, sobre la errónea consignación de las fechas en las facturas correspondientes al servicio de energía eléctrica prestado a la empresa ahora recurrente, fue correcta y acorde a la normativa legal que rige para el efecto, no evidenciándose ilegalidad alguna en la misma en la depuración dispuesta de Bs.- 13.676.

**e)** Otras facturas válidas para el beneficio del crédito fiscal, no consideradas debido a que el contribuyente supuestamente no hubiera presentado documentación de respaldo suficiente, por importes superiores a los 50.000 UFV, lo que incumpliría lo establecido en el art. 37 del DS 27310, modificado por el parágrafo III del art. 12 del DS 27874; pese a que éstas en el momento de haberse requerido el CEDEIM, se encontraban respaldadas con la documental pertinente, demostrándose que la transacción se efectivizó plenamente; además, que adicionalmente en la etapa probatoria se presentó prueba adicional; entre ellas, facturas 191 de Cereales del Este S.A., 159 de Maysa SRL, 1530 de Mónica SRL, 217 de Granorte SRL.

Previo a realizar el análisis independiente de los motivos que respaldaron la depuración de las facturas recientemente detalladas, estableciendo la legalidad o ilegalidad de la determinación asumida por la instancia administrativa, se procederá a exponer el marco normativo general que rige para aquellos casos en que las compras superan los 50.000 UFV.

Así se tiene que, la validez del crédito fiscal está dada por la Ley 843 y el DS 21530 (Reglamento del IVA). El segundo párrafo del art. 8, inc. a) de la Ley 843 establece que: "Sólo darán lugar al crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda 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". Texto que de similar manera, se encuentra contenido en el primer párrafo del art. 8

del DS 21530. Por su parte, el artículo 23 del DS 25465 de 23 de julio de 1999, incluyó el siguiente párrafo al artículo 8 del Decreto Supremo 21530: "El Servicio Nacional de Impuestos Internos establecerá con carácter general, mediante resolución administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo".

En ese sentido, a efecto que el sujeto pasivo se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, tal como se indicó anteriormente, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 4 y 8 de la Ley 843 y artículo 8 del DS 21530, se debe evidenciar que las mismas cumplan con los siguientes requisitos: **1)** La transacción debe estar respaldada con la factura, nota fiscal o documento equivalente original; **2)** Que se encuentre vinculada con la transacción gravada; y, **3)** Que la transacción se haya realizado efectivamente. Por su parte, en cuanto a la efectividad de la transacción, se deberán considerar los elementos relevantes para demostrar la generación del hecho imponible, como ser: **a)** El componente financiero de la transacción que considera el medio de pago, a crédito (términos contractuales legales, contables) o, pago al contado (cheque, transferencia bancaria o pago efectivo sin que medie el sistema financiero); y, **b)** La entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, lo que supone claramente los medios y condiciones en que cambia el derecho propietario y/o posesión del objeto de la transacción; elementos que determinan la materialidad del hecho, para que surja la obligación del sujeto pasivo en materia tributaria.

Con relación al tercer requisito referente a que la transacción hubiera sido efectivamente realizada, el numeral 4 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB), dispone que las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre ellas, la de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; y, llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización.

**En cuanto a la factura 191 emitida por Cereales del Este S.A.**, alega que la AGIT señaló, que no se relacionó fehacientemente el pago, a pesar que los papeles de trabajo de la Administración Tributaria agrupan los pagos, habiéndose vinculado y evidenciado los mismos en los siguientes importes. **1)** $us 100.000, que según los registros contables, corresponden a un anticipo efectuado por Cargill Uruguay al proveedor Cereales del Este S.A.; **2)** Transacción bancaria de $us 100.000, de parte de Bank of América a la empresa Cereales del Este S.A.; y, **3)** $us 99.066,67, correspondientes al recibo 1672 emitido por Cargill pagado mediante cheque 487559 del Banco Nacional de Bolivia (BNB), consignando el sello del proveedor y con el nombre de la persona autorizada, extremo que consta en la fotocopia simple del citado cheque y el extracto histórico del pago por $us 4.333,33, habiéndose compensado por parte de Cargill y Cereales del Este S.A., una operación comercial, liquidación por contrato 22/2006.

Aspecto que aunque no se encuentra en tela de juicio; sin embargo, aclara que como comerciantes, las empresas tienen plenamente la facultad de compensar sus deudas y obligaciones entre sí; razón por la cual, en la etapa probatoria se aportó una certificación de no adeudo 001/2011 CS-CER emitida por Cereales del Este S.A., señalando la confirmación de pago de la factura 191 de mayo de 2006; documento revestido de todas las formalidades de ley, al tratarse de un certificado del proveedor que da fe de haber recibido el pago total; y por lo tanto, debe ser compulsado como corresponde.

De lo señalado por la parte recurrente coincidente con los antecedentes administrativos, se evidencia que Cargill Bolivia S.A., cubrió la deuda comercial comprendida en la factura 191, en tres supuestos pagos; de los cuales, la Administración Tributaria solamente observó el primero, realizado por Cargill Uruguay a Cereales del Este S.A., en calidad de anticipo por el monto de $us 100.000 débito a que, a criterio de la instancia administrativa, no se hubiera evidenciado el ingreso de dicho monto a la cuenta de la empresa proveedora. Por lo cual, la AGIT se limitó a analizar dicho pago, basando su motivación, como resulta lógico, al primer pago efectuado, al no existir ningún reparo relación a las otras dos cancelaciones; el cual, por las mismas razones, será objeto de revisión por parte de este Tribunal Supremo de Justicia.

Así, se tiene que, durante el proceso de verificación, el exportador, en calidad de descargo, presentó ante la Administración Tributaria, la factura original 191, el Comprobante de Pago Manual con cotejo de batch 92384, el Asiento de Diario con número de batch 86954, el Asiento STD con número de batch 86921 e impresión de correo electrónico, solicitando el pago de $us 200.000 (doscientos mil dólares estadounidenses); documentación que en efecto, tal como describió la AGIT, contiene el sello con la leyenda de "El original de la presente fotocopia fue revisada en el archivo del contribuyente", además de la firma y aclaración de firma de la funcionaria de la Administración Tributaria.

De dicha documentación se desprende que el 22 de diciembre de 2005, mediante correo electrónico, un funcionario no identificado, efectuó una solicitud de pago de $us 100.000 a la Empresa Cargill Bolivia S.A., señalando expresamente: Beneficiario: CARGILL BOLIVIA S.A., Banco: Nacional de Bolivia S.A., Banco Intermediario: American Express Bank Ltd. New York, Factura JLFHESD – 403 por un valor de $us 123.000; extremos incoherentes que no coinciden con los datos proporcionados y correspondientes al primer pago, tal como lo detectó la Administración Tributaria, procediendo en consecuencia, a la depuración del mismo, pues tampoco existe evidencia sobre quién solicitó el pago de los $us 100.000 alegados por la exportadora, al contrario, como el propio reporte lo describió, el pago peticionado corresponde a la factura comercial de exportación JLFHESD – 403, por un valor superior de $us 123.000, incongruente con la suma declarada en la exportación para la devolución CEDEIM; en consecuencia, tal como lo comprobó la AGIT, el documento

presentado como descargo del primer pago, no puede ser considerado como respaldo para la cancelación de la factura 191.

A estas alturas del análisis, resulta pertinente aclarar que, con relación a las notas fiscales superiores a 50.000 UFV's, el art. 37 del DS 27310 dispone, que las compras por dichos importes deben ser acreditado por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria, reconozca el crédito correspondiente; empero, en los casos en los que se solicite devolución impositiva, el importe anterior se reducirá a 30.000 UFV; artículo que luego sufrió una modificación a través del art. 12.III del DS 27374 de 26 de noviembre de 2004, en cuyo texto prevé que, cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV's, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables a través de los medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Ahora bien, entre los medios fehacientes de pago para la devolución impositiva, el art. 66.11 del CTB determinó que pueden ser considerados como tales, los documentos bancarios como ser cheques, tarjetas de crédito o cualquier otro medio establecido legalmente, aclarando específicamente que la ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.

Además de ello, el art. 70.4 del CTB, determina que es obligación del sujeto pasivo, respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas.

En consecuencia, queda expresamente determinado que todas las compras realizadas por montos mayores a 50.000 UFV's, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago que pueden ser cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio establecido legalmente; que acrediten la materialidad de una operación de compra y reflejen sin lugar a dudas, la realización de la misma, requisitos que deben ser cumplidos por los exportadores imprescindiblemente, más allá de demostrar la realización plena y efectiva de la operación; lo contrario, provocará la presunción de la inexistencia de la transacción.

Entonces, aplicando la normativa citada, se tiene que por el primer monto de $us 100.000, supuestamente cancelado por la Empresa Cargill Bolivia S.A., ésta respaldó su pago con documentación incongruente que no condice con la factura 191 declarada para dicho inciso; puesto que, la petición realizada por un funcionario no identificado, relacionada a la solicitud realizada con la factura comercial de exportación JLF-HESD – 403 y por un valor distinto de $us 123.000, la cual no fue parte de las exportaciones declaradas para la devolución CEDEIM. Por lo tanto, dicho descargo, no pudo haber sido considerado como respaldo de la factura 191.

Con relación al Comprobante de Pago Manual con cotejo de batch 92384, el Asiento de Diario con número de batch 86954 y el Asiento STD con número de batch 86921; si bien corresponden al monto señalado de $us.- 100.000; sin embargo, no se encuentran consignados por el art. 12.III del DS 27894, como medios fehacientes de pago; y si bien, finalmente existe una confirmación de pago emitida por el proveedor Cereales del Este S.A., en la que afirma haber recibido la suma de $us.- 100.000 mediante transferencia bancaria de su cuenta del Banco Nacional de Bolivia, presentada por la exportadora; sin embargo, no se adjuntan documentos fehacientes de pago que respalden la transferencia bancaria, incumpliendo nuevamente lo prescrito por el art. 12.III del DS 27874.

En consecuencia, de lo detalladamente explicado al recurrente, se tiene que el primer pago de $us.- 100.000, supuestamente cancelado por Cargill Bolivia S.A. por la factura 191, emitida por el proveedor Cereales del Este S.A., no ha sido demostrado debidamente, mediante los medios fehacientes exigidos por la normativa antes aludida.

**En cuanto a la factura 159 emitida por Maysa SRL**, señala el recurrente que la ARIT compulsó el papel de trabajo de la Administración Tributaria, tomando en cuenta el registro contable, en el cual se evidencian ocho pagos: **i)** $us 70.000, cubiertos mediante cheque 323049 del BNB exhibido mediante fotocopia simple, así como referendo de cobranza efectiva, conforme al recibo 10392 de 8 de diciembre de 2005; **ii)** Pago de $us 30.000, mediante cheque 379028 del BNB; **iii)** Pago parcial de $us 10.000, realizado en cheque 459093 del BNB y su respectivo referendo por el cobrador MAYSA SRL; **iv)** Pago de $us 10.000 realizado por cheque 459114 del BNB; **v)** Anticipo de $us 50.000 (cincuenta mil dólares estadounidenses) cancelado mediante cheque 459378 del BNB, respaldado por el extracto histórico; **vi)** Pago de $us 19.869 (diecinueve mil ochocientos sesenta y nueve dólares estadounidenses) por cheque 487621 del BNB, evidenciándose el débito respectivo del extracto histórico; **vii)** Transacción financiera de 27 de enero de 2006, por $us 30.000, mediante la cual, se evidencia que Cargill Uruguay pagó al proveedor Maysa SRL, conforme al recibo contable del batch 87658; y, **viii)** $us 6.189,44, habiéndose compensado entre ambas empresas, una operación comercial, liquidación por contrato 19/2006.

Con relación a dichos pagos, alega el recurrente que se demostró a cabalidad la vinculación del pago; y pese a ello, la ARIT no los reconoció, infiriendo que no se tomaron en cuenta los principios administrativos de verdad material e informalidad para el contribuyente, independientemente de que se hubiera demostrado en un "100%", la realización efectiva del pago. Hecho confirmado por la AGIT.

Pese a los escuetos argumentos empleados por la parte recurrente con relación a los fundamentos de la Resolución Jerárquica, con los que no estaría de acuerdo; a continuación, basado en la información mínima otorgada en el memorial del presente recurso, se ingresará al análisis de fondo.

De la revisión de los antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria observó la factura 159 de 12 de junio de 2006, emitida por MAYSA SRL, por la venta de grano de soya a Cargill Bolivia S.A., por un valor a Bs.- 1.822.038,28, equivalentes a $us 226.059,34, debido a que dos pagos parciales no cumplieron lo establecido en el art. 12.III del DS 27874, referido a los medios fehacientes de pago.

Entonces, para cancelar el monto de la factura 159 emitida por Maysa SRL, por la compra de grano de soya, Cargill Bolivia S.A. efectuó ocho pagos; de los cuales, se constata que la Administración Tributaria sólo abocó sus observaciones, a la transferencia de $us 30.000 consignada en el recientemente señalado inc. ii); por lo tanto, la autoridad Jerárquica ajustó su Resolución al mismo, sin tomar en cuenta los restantes siete, al no existir reparo alguno con relación a ellos; extremo que en ningún momento es aclarado por la parte que recurre al presente mecanismo de impugnación, denotando una fundamentación incompleta.

En ese marco, corresponde hacer el estudio correspondiente, sólo con relación a dicho presupuesto, con relación al cual, se evidencia que durante el proceso de verificación, Cargill Bolivia S.A. presentó la factura original 159, Asiento de Diario con número de batch 87515 y Detalle de correo electrónico, por el que se solicita el pago de $us 43.800,66, refrendado por la administración, cuya funcionaria consignó que el original de la fotocopia fue revisado en el archivo del contribuyente.

Posteriormente, durante el término probatorio aperturado en instancia de alzada, Cargill Bolivia S.A., adjuntó documentación adicional, relacionada con la presentada en la etapa de verificación, consistente en fotocopias del Reporte Consulta Cuente Corriente Proveedor, dos reportes los cuales datan del Bank of América; prueba descartada al tenor de lo previsto por el art. 217 inc. a) del CTB, en cuyo texto dispone que se admitirá como prueba documental, cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones siempre que sea original o copia, que esté legalizada por autoridad competente; requisitos en efecto, incumplidos por la empresa ahora recurrente, la cual se limitó a adjuntar copias simples de lo mencionado que carece de toda eficacia jurídica, al omitir su legalización correspondiente. En consecuencia, hasta aquí, la AGIT realizó una interpretación ajustada a las normas legales en vigencia.

En ese orden, de la verificación de la documentación anteriormente presentada, la AGIT arribó a la conclusión que el 4 de enero de 2006, mediante correo electrónico, algún funcionario no identificado, efectuó una solicitud de pago para Cargill Bolivia S.A., de acuerdo a las siguientes instrucciones: MAYSA SRL por $us 43.800,66, Beneficiario: MAYSA SRL, Banco: Banco de Crédito de Bolivia S.A., Banco Intermediario: Standard Charteder Bank, New Jersey, USA, Factura JLFHESD - 410 por un valor de $us 43.800,66. Concluyendo que según este reporte la empresa exportadora, mediante algún

funcionario no identificado, solicitó el pago del monto precitado para MAYSA SRL, cuando el importe transferido fue de $us.- 30.000 cifra que en efecto, se encuentra sobre escrita a mano en el citado reporte.

Además de lo señalado, se establece claramente, el pago explicado en el párrafo anterior, corresponde a la factura comercial de exportación JLFHESD – 410 por un valor de $us 126.500, misma que no fue parte de las exportaciones declaradas para la presente devolución; por cuanto, las facturas que respaldan las exportaciones por las cuales Cargill Bolivia S.A. solicitó devolución impositiva, corresponden a la factura JLFHESD – 447 adelante. Por lo tanto, al existir, al igual que en caso anterior, una incongruencia no solamente en el número de factura sino también en el monto consignado en ellas, invalida la pretensión de cómputo de crédito fiscal.
Similar razonamiento al realizado con relación a la factura 191, emitida por Cereales del Este S.A., debe ser aplicado al caso ahora analizado, en sentido que, con relación al Asiento de Diario con número de batch 87515 y detalle del correo electrónico, pues si bien éstos respaldan el registro por un pago de $us 30.000; empero, los mismos no constituyen medios fehacientes de pago de la factura 159, al tenor de lo preceptuado por el art. 12. II del DS 27874; además de haberse omitido la presentación de documentos que respalden la transferencia bancaria aludida, siendo insuficientes únicamente los registros contables.

Finalmente, se constata la existencia de una confirmación de pago de parte del proveedor MAYSA SRL, presentada en documento original, en la etapa probatoria del recurso de alzada por parte de Cargill Bolivia S.A., y que la misma pudo haber sido considerada en calidad de indicio de pago en la suma de $us 226.059,34 por la compra de grano de soya, según la factura 159, sin embargo, tal como se estableció de manera correcta por la AGIT, dicha pretensión queda desvirtuada, al no haberse adjuntado medios fehacientes que respalden la transferencia de los $us 30.000.

Por tanto, se concluye que los argumentos expuestos por el contribuyente carecen de asidero legal que demuestre ilegalidad alguna cometida por la AGIT.

**Factura 1530 emitida por Mónica SRL**, a efectos de cancelar el monto total correspondiente de la factura 1530, emitida por la proveedora Mónica SRL, por la compra de grano de soya; Cargill Bolivia S.A. realizó cinco pagos, a saber: **1)** Pago de $us 300.000, realizado mediante cheque 228602 del BNB, conforme a recibo 11047 de 29 de septiembre de 2005; asimismo cursa Estado de cuentas corrientes certificada por la casa bancaria; **2)** Se evidencian las transacciones 85372 y 87647 de 6 de octubre de 2005 y 24 de enero de 2006 por importes de $us 200.000 y $us 300.000 que corresponden al pago por anticipo vía transferencia realizada por Cargill Uruguay; **3)** Emerge una compensación de $us 42.972,23, bajo asiento contable de 31 de mayo de 2006, siendo que Cargill Bolivia S.A. emite factura 2129 de 26 de mayo de 2006, por intereses por cobrar a productores facturados; **4)** Pago de $us 377.427,78 vía

transferencia realizada por el Banco de Crédito del Perú, Agencia Miami a la cuenta 201030010000 2174, cuyo beneficiario es Mónica SRL, esto evidencia claramente conforme se desprende la carpeta de pruebas, por el abono correspondiente a la referida cuenta.

Alega el recurrente que las observaciones realizadas en alzada le causan extrañeza; puesto que, la documental respaldatoria cuadra matemáticamente respecto de los pagos efectuados; pese a lo cual, la "AIT Santa Cruz" indicó que la empresa recurrente no desvirtuó la observación realizada por GRACO Santa Cruz al no haber demostrado con respaldos suficientes de medios fehacientes, el total de la transacción reflejada, desestimando su pretensión; lo que considera incorrecto; por lo que, a criterio suyo, la prueba presentada demuestra inequívocamente el pago de la factura 1530 de Mónica SRL y que dicho crédito fiscal se encuentra directamente vinculado con las actividades del exportador, por lo cual, la solicitud de CEDEIM tendría pleno respaldo. Y con relación a la determinación asumida por la AGIT, sólo busca desvirtuar hechos y aspectos que no "...entran en observación por la Administración Tributaria..." (sic), como ser la falta de respaldo de la operación bancaria, cuando la empresa proveedora que recibió el pago, emitió un certificado de confirmación; exceso que pide se tutele y devuelva el derecho alegado por Cargill Bolivia S.A.

Como ya se refirió anteriormente, la demanda contencioso administrativa es de puro derecho, se lo tramita en única instancia y tiene la finalidad de revisar únicamente la decisión asumida en última sede por la administración pública a efectos de verificar si el acto impugnado, cumplió o no, los presupuestos establecidos en el art. 27 y ss. de la LPA.

En ese orden, resulta necesario reiterar que, quien recurre en contencioso administrativo está constreñido a exponer de manera fundamentada las razones por las cuales considera, que el fallo el cual pone fin al proceso en sede administrativa, en este caso, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto, incurrió en alguna ilegalidad y por ende vulneró los derechos fundamentales y/o garantías constitucionales de quien se considera afectado, como sería la Empresa Cargill Bolivia S.A.

Un razonamiento contrario impediría que este máximo Órgano de Justicia Ordinaria, se pronuncie sobre aspectos que no fueron expresamente demandados. En ese orden, de la lectura de la denuncia planteada por el representante legal de la exportadora, se tiene, que la denuncia relacionada con la Resolución emitida por la AGIT, se circunscribe a que la posición asumida por dicha instancia, sólo busca desvirtuar hechos y aspectos "...que no entran en observación por la Administración Tributaria..." (sic), como ser, no haber respaldado la operación bancaria, cuando la empresa que recibió el pago, emitió un certificado de confirmación de cancelación de la deuda.

Con relación a lo señalado, se puede establecer que la AGIT a tiempo de emitir su Resolución, realizó un análisis circunstanciado sobre los

extremos denunciados en el Recurso Jerárquico, siempre con relación a los argumentos contenidos en la Resolución de alzada, como es su deber y finalidad, conforme a lo estipulado por los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB, en cuyo texto dispone sobre quien considere, que la resolución que resuelve el recurso de alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el entonces Superintendente Tributario Regional, ahora Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, que resolvió el recurso de alzada, dentro del plazo de veinte días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva resolución. El recurso jerárquico será sustanciado por el antes Superintendente Tributario General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria, conforme dispone el Artículo 139° inciso b) de ese Código.

Dicho ello, es posible establecer que la empresa demandante, en este punto denunció de manera incongruente y poco comprensible que la AGIT, sólo buscó desvirtuar "...hechos y aspectos que no entran en observación por la Administración Tributaria..." (sic); extremo que no puede ser posible; puesto que, la máxima instancia de impugnación en sede administrativa, mal podría establecer directamente que la Administración Tributaria, es decir, la repartición de GRACO del SIN, hubiera analizado aspectos que no "entraron en observación"; puesto que dicha labor le corresponderá exclusivamente a la instancia de alzada; además de lo expuesto, resulta incomprensible el fondo de lo denunciado; por lo que, no se aclara de qué forma la AGIT, hubiera desvirtuado hechos y aspectos que no fueron observados por la Administración Tributaria; pues como se constata en los antecedentes, a efectos de cubrir el monto facturado mediante la nota fiscal ahora analizada, Cargill Bolivia S.A. procedió a realizar cinco pagos; de los cuales, la Administración Tributaria observó tres, admitiendo los otros dos sin observación alguna; discriminación que la parte recurrente omite realizar, impidiendo que este Tribunal conozca cuál es el reclamo específicamente, sobre qué pagos, y a cuál de ellos refuta, que la AGIT hubiera desvirtuado la falta de respaldo de la operación bancaria, cuando Mónica SRL habría certificado la confirmación.

De lo fundamentado, se puede determinar que la escasa argumentación en la que incurrió la parte recurrente con relación al contenido de la Resolución Jerárquica, que considera ilegales y que afecta sus intereses, impide el ingreso al análisis de fondo de lo demandado; debiendo la presente denuncia ser declarada improbada.

**Factura 217 emitida por Granorte SRL**, con relación a dicha factura, señala la parte recurrente, que en la Resolución de alzada se advierte que se realizaron las siguientes transacciones: **i)** Pago de anticipo mediante Cheque 487558 del BNB, por un monto de $us 186.533,34, adicionalmente el estado de cuenta corriente evidencia el debido correspondiente de la Empresa Cargill Bolivia S.A.; **ii)** $us 100.000 realizada por transacción financiera de 30 de diciembre de 2005, según los registros contables por pago efectuado por Cargill Uruguay a favor de Granorte SRL, adicionalmente, se desprende de la carpeta de pruebas de Cargill, fotocopia simple de un extracto

bancario, por el cual, se evidencia dicho débito; **iii)** Se pagó $us 300.000, mediante transacción financiera realizada por Cargill Uruguay, conforme a documento contable del batch 85333, corroborando dicha transacción por la documental aportada en la carpeta de pruebas presentada por Cargill Bolivia S.A., copia simple del cheque 18383 de 3 de octubre de 2005 emitido por el Banco Ganadero, por el monto de $us 300.000 a favor de Granorte SRL, respaldado por una petición que realizó el Banco do Brasil S.A., Caxias do Sul, por cuenta de Cargill Uruguay; y, **iv)** Emerge un monto de $us 23.666,66, que corresponde a compensación que acontece entre las empresas por el interés por anticipo financiero, según la liquidación que emerge de los contratos 21/2006 y 004/2006, habiendo Cargill emitido la factura 2128 de 26 de mayo de 2006, ello de conformidad al asiento contable (a fs. 4670 del cuaderno 24 de antecedentes).

Arguye que cursa prueba en antecedentes, ofrecida por Cargill Bolivia S.A., nota cite 001/2011CS-GRAN emitida por Granorte S.A., en la que otorga su conformidad del pago de la factura 217 de mayo de 2006, documento fehaciente que demuestra la realización de la operación, respecto que no fue valorado por la ARIT.

Con relación a la determinación asumida por la AGIT, alega que la Empresa Granorte SRL, emitió confirmación de pago, que fue presentada por el contribuyente en documento original durante la etapa probatoria, luego en instancia jerárquica se señale si bien este documento constituye indicio de que el proveedor habría recibido los pagos por la factura 217, entre ellos, los dos pagos observados de $us.- 100.000 y de $us.- 300.000, mediante transferencias bancarias, lo cual es confesión de parte y demuestra que los pagos se realizaron efectivamente, pues lo certifica el propio proveedor, se relaciona con los batch de contabilidad emitidos y se demuestra la vinculación de las transacciones bancarias.
En lo que concierne al segundo y tercer pago realizados por Cargill Bolivia S.A., de los cuatro que se efectuaron en total, para cubrir el monto correspondiente a la factura 217 por la compra de grano de soya, ambos observados por la Administración Tributaria, objeto de análisis en alzada y ratificados en instancia jerárquica; **respecto del segundo de ellos**, se evidencia que el 22 de diciembre de 2005, mediante correo electrónico, un funcionario no identificado solicitó el pago a la exportadora de la siguiente instrucción: Granorte SRL por $us.- 100.000, Beneficiario: AGROFORTALEZA SRL, Banco Intermediario: American Express Bank Ltd. New York, NY, Facturas JLFHESD – 403 y 404, por un valor de $us.- 123.000 y $us.- 122.500, respectivamente. Reporte del cual se desprende, que Cargill Bolivia S.A. solicitó el pago de $us.- 100.000 para Granorte SRL; sin embargo, dicho reporte sostiene, el pago que corresponde a la factura comercial de exportación JLFHESD 403 – 404, mismas que no figuran en las exportaciones declaradas para la presente devolución CEDEIM; por cuanto, las facturas comerciales que respaldan las exportaciones y por las cuales se solicitó devolución impositiva en el presente caso, corresponden a la factura comercial de exportación JLFHESD 447 en adelante; por tanto el documento analizado, no puede pretenderse,

ser considerado como respaldo por la solicitud de pago de la factura 217; extremos que fueron expuestos de manera correcta por la AGIT, al evidenciarse la incongruencia no sólo con relación al monto del pago, sino también a los números de factura; y por ende, los mismos corresponden ser desestimados al no constituir medios fehacientes los cuales demuestren, que la transacción fue realizada efectivamente, al generar duda cuando en realidad debieron ser pruebas inequívocas.

Ahora bien, este Tribunal encuentra que lo analizado por la AGIT con relación al Asiento Diario de C/C y C/P con número de batch 86925, Asiento de Diario con número de batch 86921, en sentido que si bien, éstos respaldan el registro contable por un pago de $us.- 100.000 (entre otros); sin embargo, los mismos no constituyen medios fehacientes de pago de la factura 217, en los términos en que el art. 12.III del DS 27874 lo establece, tal como fue analizado precedentemente; resulta legal; puesto que dichos documentos, no desvirtúan la pretensión fiscal, debiendo mantenerse la observación efectuada por la Administración Tributaria con relación al pago analizado.

**Con relación al tercer pago observado** por $us.- 300.000, de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia, que en el proceso de verificación, Cargill Bolivia S.A. presentó la Liquidación de Contrato, Asiento de Diario de C/C y C/P con número de batch 85372, Asiento de Diario con número de batch 85372 e impresión de correo electrónico, solicitando el pago de $us.- 300 000.

Dentro del término probatorio de la instancia de alzada Cargill Bolivia S.A., adjuntó en fotocopia simple el Asiento de Diario con número de batch 85372, cuyo original fue presentado en la etapa de verificación, adicionalmente presentó en fotocopias simples el Asiento de Diario de C/C y C/P con número de batch 85333, el cheque de gerencia 18383 del Banco Ganadero por $us.- 300.000, y un reporte de transferencias, documentos que no cumplen con los requisitos establecidos en el art. 217 inc. a) del CTE, es decir, al no constar los originales ni fotocopias autenticadas; por tanto, no pudieron ser objeto de análisis en la instancia jerárquica, al no reunir las condiciones mínimas para su validez.
Al margen de lo señalado, el 5 de octubre de 2005, un funcionario, mediante correo electrónico solicitó un pago para Cargill Bolivia S.A., de $us.- 300 000, cuyo beneficiario es Granorte SRL, mediante transferencia al Banco de Crédito – Miami, según ese reporte, la exportadora solicitó el pago de $us.- 300.000, no se sabe a quién exactamente, para la proveedora, y si bien el mismo se refiere a una transferencia, ésta nunca fue documentada; por lo tanto, teniendo en cuenta las imprecisiones en las que se incurrieron, resulta materialmente imposible considerar dicho documento como respaldo por la solicitud de pago de la factura 217.

Al igual que en los casos anteriores, pese a haberse presentado la Liquidación de Contrato, Asiento Diario de C/C y C/P con número de batch 85333 y el Asiento de diario con número de batch 85372, que respaldan el registro contable por el mencionado monto, éstos

tampoco demuestran de manera inequívoca la existencia de la supuesta transacción, incumpliendo lo previsto por el art. 12.III del DS 27874. Al igual que la certificación de confirmación de pago realizada por Granorte SRL, pues aunque ésta fue presentada durante la etapa de prueba en documento original; sin embargo, no se tiene la constancia de las transferencias bancarias; infringiendo una vez más la norma legal recientemente señalada, siendo inviable la pretensión del contribuyente.

f) Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal, por haber sido consignadas en el Formulario 210 como compras para el mercado interno, sin tener presente que en ningún momento se peticionaron o vincularon las mismas, conforme se evidencia del detalle de reportes de datos capturados de los periodos verificados, que se acompañó en medio magnético en impreso a la SDI, en el cual, no figura ninguna de las facturas observadas; lo cual demuestra a decir del recurrente que dicho crédito fiscal emergente del mercado interno, no se vinculó a la petición de CEDEIM; asimismo, se adjuntaron en copias legalizadas, los Formularios 210 Impuesto al Valor Agregado – Exportadores de mayo a diciembre de 2006 y enero a febrero de 2007, que corroboran dicha información. Respecto a ello, afirma la ahora parte recurrente, que la AGIT resolvió probablemente en la Resolución del Recurso Jerárquico 492/2011, numeral IV.4.1.6, revocar la Resolución de alzada, brindando al administrado Cargill Bolivia S.A., la seguridad jurídica debida. Hecho ante el cual, pide que se mantenga por ser consecuente en derecho.

Aquí, cabe recordar que, conforme se desarrolló en la parte pertinente a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, este mecanismo de impugnación se encuentra reservado para oponerse a la decisión asumida en última instancia por la administración pública, por considerar que el acto administrativo no cumple los requisitos establecidos por la Ley de Procedimiento Administrativo.

En ese orden, no resulta lógico ni razonable plantear una propugnación a lo resuelto en Recurso Jerárquico; puesto que, la finalidad del proceso contencioso administrativo es la impugnación del acto emitido en última instancia en sede administrativa, por no encontrarse de acuerdo con el mismo, al considerar que resulta ilegal y vulnera sus derechos fundamentales y/o garantías constitucionales; pero si como en el caso analizado, de manera contraria, la parte recurrente se encuentra de acuerdo con los fundamentos y determinaciones asumidas por la autoridad jerárquica; entonces no corresponde la exposición de ningún fundamento que denote el consentimiento expreso de conformidad; y menos aún, que esta instancia tenga que otorgar un pronunciamiento al respecto.

En la especie, se tiene que a tiempo de plantear el recurso de alzada, Cargill Bolivia S.A. reclamó el extremo recientemente expuesto, en sentido que las notas fiscales declaradas como no válidas para beneficio del crédito fiscal, fueron consignadas en el Formulario 210 como compras para el mercado interno, y nunca se solicitó devolución CEDEIM alguno y menos se vincularon con la actividad exportadora;

extremo que no fue atendido de manera favorable en la Resolución del Recurso de Alzada; dando lugar a su impugnación en instancia jerárquica; esta última, en la que se reparó la interpretación errónea realizada por la Administración Tributaria y por la ARIT, revocando en este punto, la Resolución de Alzada y dejando sin efecto la observación por el crédito fiscal de Bs.- 293.883, con los argumentos detallados en el citado fallo, que no merecen ningún tipo de análisis de parte de este Tribunal Supremo de Justicia al no haber sido objeto de impugnación alguna.

**g)** Notas Fiscales no válidas para beneficio del crédito fiscal por haber sido reclasificadas para el mercado interno, observación que a decir de la parte recurrente, es completamente ambigua; puesto que dicha reclasificación sería simplemente un capricho de la Administración Tributaria; arguyendo finalmente que no obstante que el crédito fiscal comprometido es Bs.- 36, no amerita mayores reparos.

De la lectura de la denuncia descrita en el párrafo anterior, no es posible desentrañar cual sería la ilegalidad en la determinación de la exclusión de las facturas consignadas en el Formulario 210 reclasificadas para el mercado interno; pues si bien la observación de la parte recurrente se fundamenta en que, dicha decisión constituye un capricho por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, no explica las razones por las cuáles considera dicho extremo, como tampoco demuestra que esa supuesta conducta vulnere alguna norma legal vigente en detrimento de los intereses del contribuyente.

Finalmente señala que no obstante que el crédito fiscal comprometido es de Bs.- 36, no amerita mayores reparos. Afirmación incomprensible; puesto que, no se llega a determinar si en realidad existe el interés en la resolución del problema jurídico planteado, o al contrario, a su parecer, no guarda mayor relevancia por el monto que implica el crédito fiscal.

A estas alturas del análisis, corresponde aclarar a la parte recurrente, que si bien es una obligación procesal de las autoridades públicas, sean estas jurisdiccionales o administrativas, el motivar adecuadamente sus resoluciones, extremo que es objeto de control en cada instancia recursiva a efectos de asegurar el ejercicio efectivo del debido proceso; no obstante ello, de igual manera se encuentran constreñidos quienes hacen uso de los mecanismos recursivos de impugnación, de fundamentar las razones de su reclamo, explicando de manera razonable las mismas, demostrando la ilegalidad en las determinaciones asumidas por las autoridades recursivas; lo que en el caso concreto, no ocurre; puesto que, de lo transcrito en este inciso, no es posible determinar cuál es el objeto de la denuncia y menos los motivos que demuestren una presunta ilegalidad en el fallo. Omisiones que impiden ingresar al análisis de fondo de la temática, al no encontrar ningún argumento sólido ni válido para ello; no pudiendo suplirse dicha negligencia al ser materialmente imposible, a partir de lo expuesto por el recurrente, extraer su voluntad.

**h)** Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal, por no estar declaradas en el Formulario 210, las cuáles no forman parte de la petición formal para devolución de CEDEIM, y de las que Carguill Bolivia S.A. no se benefició de crédito fiscal; por tanto, no formaron parte de la SDI del exportador. Por cuanto, la Resolución Jerárquica revocó la decisión asumida en alzada en este punto, dejando sin efecto la observación realizada por la factura 253 emitida por el proveedor Agropecuario CUPESI, por un monto de Bs.- 26.383, al comprender lo claramente demostrado por su parte, que nunca se beneficiaron con dicho crédito fiscal; puesto que, la factura no formó parte de la SDI del exportador.

El razonamiento explicado en el inc. f) de la presente Resolución resulta aplicable a efectos de atender a las argumentaciones de la parte recurrente en el presente inciso, correspondiente al Código 8; pues siendo evidente que la Resolución del Recurso Jerárquico reencausó oportunamente a la legalidad la determinación asumida en instancia inferior, impidiendo cualquier afectación ilegal o arbitraria a los intereses de la empresa exportadora; no corresponde ningún tipo de pronunciamiento a este Tribunal, ante la inexistencia de fundamentos lógicos de oposición a la motivación realizada por la AGIT.

Entonces, de lo expuesto precedentemente permite concluir que la AGIT actuó correctamente al emitir la Resolución ahora impugnada y que el criterio expuesto por la representante legal de Cargill Bolivia S.A., no resulta sustentable ni demuestra actuación ilegal alguna.

**POR TANTO** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa, de fs. 95 a 103 interpuesta por Aurora Miranda Carballo en representación legal de Cargill Bolivia S.A.; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto,** dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán ni el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia, por emitir votos disidentes.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

Pastor Segundo Mamani Villca
**PRESIDENTE**

Jorge Isaac von Borries Méndez
**DECANO**

Rómulo Calle Mamani
**MAGISTRADO**

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
**MAGISTRADO**

Nork Natalia Mercado Guzmán
**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina
**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas
**MAGISTRADO**

Abog. Sandra Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**
**ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA**
**SALA PLENA**

GESTIÓN: 2016
SENTENCIA Nº 127 FECHA 30 DE MARZO
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
ANTONIO GUIDO CAMPERO SEGOVIA
RITA SUSANA NAVA DURÁN
VOTO DISIDENTE:

Abog. Sandra Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

## VOTO DISIDENTE

La Magistrada, Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia N° 127/2016 de 30 de marzo de 2016 del Expediente N° 635/2011, según los siguientes fundamentos:

### 1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada respecto a la motivación de la Sentencia 127/2016 y habiéndose apresurado en la emisión de esta, se debió hacer un voto aclaratorio, sin embargo, como no se hizo caso a nuestras observaciones se presenta el voto disidente con los siguientes fundamentos jurídicos:

En cuanto a la motivación de la Ratio respecto al punto de controversia establecido en la Sentencia, se debió ingresar a resolver sobre los errores existentes en el NIT y facturas mal emitidas, así como también sobre las facturas de ENTEL y TELECEL que se deberían haber revisado si estas empresas consignaron las facturas en sus libros de compras y ventas IVA y en sus libros contables para beneficiarse con el crédito fiscal.

a) Sobre las facturas relativas a capacitación, ha quedado establecido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que estas si valen para crédito fiscal como gasto indirecto siempre y cuando se refieran a capacitación relativa a las funciones de la empresa.

b) Sobre las demás facturas sin respaldo para crédito fiscal, se dice de todo pero no se llega a ninguna conclusión, de porque no son válidas para beneficiarse con el crédito fiscal.

c) Sobre la factura 159 no se llega a ninguna conclusión como Tribunal Supremo de Justicia.

d) Sobre las facturas 159, 1530 y 217, la parte demandante afirma que están suficientemente respaldadas, sin embargo, no se da respuesta a este aspecto en concreto.

**2.** En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que la motivación de la Sentencia N° 127/2016 de 30 de marzo de 2016 debe ser diferente y fundada en lo expresado precedentemente.

Sucre, 30 de marzo de 2016.