

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0015/2012
La Paz, 09 de enero de 2012

Resolución de la Autoridad Tributaria Regional Impugnada:	Resolución ARIT-CBA/RA 00235/2011, de 17 de octubre de 2011, del Recurso de Alzada , emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda. , representada por Rosario Arnez Zapata.
Administración Tributaria:	Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) , representada por Ruth Esther Claros Salamanca.
Número de Expediente:	AGIT/0614/2011//CBA-0235/2010.

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 114-116 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 93-98 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0015/2012 (fs. 126-155 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Ruth Esther Claros Salamanca, acredita personería mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0386-11, de 30 de septiembre de 2011 (fs. 113 del expediente), e interpone Recurso Jerárquico (fs. 114-116 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Expresa los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada de manera contradictoria, incongruente y extra petita resolvió revocar la Resolución Determinativa impugnada, vulnerando el debido proceso, mutando su decisión en el fondo, cuando no era ese el fin de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0264/2011, sino que se fundamente mejor la decisión de mantener firme y vigente el acto impugnado.

- ii. Señala que de la lectura del caso de autos se puede establecer tres momentos legales distintos que no se ajustan entre sí, tales como las consideraciones efectuadas en la página cinco (5) hasta el penúltimo párrafo de la pagina siete (7) de la resolución impugnada dan razón legal de la multa aplicada en la Resolución Determinativa, guardando relación y coherencia con lo resuelto en la primera resolución en el ámbito exigido por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0264/2011, para luego a partir del último párrafo de la pagina siete (7) hasta el primer párrafo de la pagina nueve (9) efectuó consideraciones legales distintas y completamente contradictorias a las valoraciones efectuadas en su primer fallo, los mismos que han establecido la legalidad de la aplicación de multas por errores de registro en el marco de la Resolución Administrativa 05-0043-99. Continúa que se revoca la Resolución Determinativa justificando la decisión en base a lo dispuesto en el art. 6 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0047-05, previsión legal que no fue objeto de impugnación por el sujeto pasivo, convirtiendo la Resolución de Alzada en incongruente y ultra petita.

- iii. Hace referencia a la Sentencia Constitucional 2054/2010-R, de 10 de noviembre de 2010 que considera al debido proceso como un principio, un derecho y una garantía, reconocido en una triple dimensión; es decir un derecho fundamental en protección al ciudadano de posibles abusos de las autoridades y una garantía jurisdiccional al ser un medio de protección de otros derechos contenidos como elementos del debido proceso, de cuya esencia indica que deriva la congruencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, como también la concordancia que debe existir entre la parte considerativa y dispositiva, aspecto contenido también en la SC 0486/2010-R de 5 de julio. En el entendido de dicho lineamiento señala que la Resolución de Alzada no guarda estricta correspondencia o concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, además de no responder a la expresión de agravios reflejada en el memorial de Recurso de Alzada, quebrantando el debido proceso.

- iv. Expresa el sujeto pasivo no motivo su Recurso de Alzada en la Resolución Normativa de Directorio 10-0047-05, existiendo un tácito consentimiento de las actuaciones administrativas, es decir, que en ningún momento invocó la anulabilidad

del procedimiento de determinación acusando una hipotética indefensión en el marco del art. 6 de la referida RND; además esa omisión formal no constituye un requisito sine quanun en la estructura y el fin de la Resolución Determinativa, por lo que la ARIT al haber resuelto el Recurso de Alzada en circunstancias no pretendidas por la Cooperativa Pio X la convierte en ilegal por su carácter extra petita, en flagrante vulneración del art. 63-II de la Ley de Procedimiento Administrativo que señala que la resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente.

v. Sobre el carácter extra petita de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 235/2011, manifiesta que existen dos grandes sistemas procesales: el dispositivo y el inquisitivo, en cuanto al primero indica que es aquel en el que se asigna a las partes y no al juez la iniciativa del proceso, el ejercicio y el poder de renunciar a los actos del proceso. En el inquisitivo, en cambio es el órgano jurisdiccional el que tiene esos poderes, siendo el que debe actuar por si e investigar.

vi. Prosigue que el derecho procesal administrativo está dominado por el sistema dispositivo, aspecto que la ARIT ha olvidado al dictar una resolución propia del sistema inquisitivo el cual admite la posibilidad de que un fallo desborde lo demandado; siendo el exceso cuantitativo denominado ultra petita, mas allá de lo pedido y cuando es cualitativo se denomina extra petita, distinto de lo demandado aclarando que el caso de autos es extra petita, toda vez que la Resolución de Alzada se pronuncia otorgando pretensiones que no han sido materia de la demanda.

vii. Indica que el fundamento central para proscribir la facultad del fallo como extra petita en el sistema procesal administrativo radica en que constituye un infracción al debido proceso por otorgar conceptos o extremos que no han sido materia de la demanda, en el que el SIN no habría tenido la posibilidad de hacer valer su derecho de defensa frente a dichas pretensiones, derecho que incluye la posibilidad de ofrecer medios de prueba que respalden su contestación, y aún más dichos extremos no demandados no han sido materia de debate; concluyendo que el fallo de alzada es incongruente por fallar extra petita, afectando el derecho a la defensa de la Administración Tributaria.

viii. Finalmente, solicita se revoque totalmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, y consiguientemente se declare firme la Resolución Determinativa N° 17-00560-10, de 15 de noviembre de 2010, de conformidad al art. 68-I de la Ley de Procedimiento Administrativo.

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

La Resolución ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, del Recurso de Alzada pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 93-98 vta. del expediente), resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-00560-10, de 15 de noviembre de 2010, al no haberse seguido el procedimiento establecido en el art. 6 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05, en consecuencia, se deja sin efecto la sanción de 1.500 UFV por incumplimiento de deberes formales; con los siguientes fundamentos:

- i. De la revisión de la normativa reglamentaria, el SIN a objeto de establecer los deberes formales de los contribuyentes y la sanción a aplicarse en caso de incumplimiento, en mérito a lo dispuesto en el art. 162 de la Ley 2492, emitió la RND 10-0012-04 de 31/03/2004, que estuvo vigente hasta la emisión de la RND 10-0021-04 de 11/08/2004, normativa última que aplicó al sumario contravencional seguido en contra de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., misma que en el Anexo A numeral 3.2 señala como deber formal de los contribuyentes, el registro en Libros de Compra y Venta IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica, cuyo incumplimiento es sancionado con la multa de 1.500 UFV para personas jurídicas; aclara que en el presente caso, la norma específica es la RA 05-0043-99.
- ii. En ese entendido, establece que de acuerdo al numeral 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, el incumplimiento ocurre cuando el contribuyente no registra los datos señalados en la norma específica bajo el formato exigido, es decir, que el espíritu de la norma, es obtener información de las transacciones efectuadas por los contribuyentes, para que la misma pueda ser objeto de un cruce sistémico (Base de Datos) y detectar posibles evasiones impositivas. Aspecto, que no se enmarcaría como contravención, cuando el contribuyente cumple con el registro de sus transacciones en su libro de ventas IVA, pero con error de transcripción de los datos consignados en las respectivas facturas de ventas, como son el NIT del comprador, N° de orden de la factura u otros; en consecuencia, para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal tiene que precisar ese hecho, señalando que el deber formal es el “registro correcto (sin errores) en los libros de compras y ventas IVA”.
- iii. Prosigue que similar omisión de precisión y certeza, se encuentra en la redacción del numeral 86, que refiriéndose al registro de las facturas en el Libro de Ventas IVA, exige expresamente que dicho registro deberá ser de forma cronológica y correlativa. En este caso, el incumplimiento sólo acaecería cuando tal registro no fue llevado

cronológica y correlativamente, y no cuando el registro de los datos de la factura, tenga errores de transcripción.

iv. La Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., en su recurso expone que en el plazo previsto por el art. 98 de la Ley 2492 (CTB), presentaron en calidad de descargos, el Libro de Ventas del período agosto 2006, la fotocopia de la factura N° 6444 y las constancias de presentación del LCV IVA del período agosto 2006 original y rectificado, aclarando que la rectificación se realizó y envió al SIN por el software Da Vinci, en cumplimiento al numeral VIII del art. 45 (Registro de Operaciones) de la RND 10-0016-07, descargos que no fueron debidamente valorados en la emisión de la RD, que se limita a referirse a la nota CPX/139/10.GG, y señalar que tales documentos no son suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas, situación que incumple lo dispuesto en los arts. 99 de la Ley 2492 y 18 inc. j) num. 3 de la RND 10-0037-07.

v. En tal entendido, la Orden de Verificación N° 3910OVI00064 de 09/06/2010 emitida a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., se originó en el Informe Final CITE: SIN/GGC/DF/VI/INF/0150/2010, de 5 de marzo de 2010, que se señala que: *“El proveedor registró la factura, en su libro de ventas, con el NIT del cliente diferente al consignado en ella”*, es decir, la Administración Tributaria encontró inconsistencias en el registro de la factura N° 6444 en el Libro de Ventas IVA del ahora recurrente, aspecto también evidenciado por los reportes obtenidos del sistema del SIN de fechas 15/09/2009 y 24/06/2010, obtenido de la información vía Da Vinci que el contribuyente envió al ente recaudador.

vi. Continúa que por este error de registro detectado, se inicio la respectiva verificación, requiriendo específicamente la presentación de la factura N° 6444, además del Libro de Ventas IVA del período agosto 2006 y que en ese contexto, lo que correspondía al sujeto activo, en aplicación del art. 6 de la RND 10-0047-05, era comunicar este hecho (inconsistencia) al contribuyente para que en el plazo de cinco días proceda a la corrección de la información enviada; sin embargo, incumpliendo el procedimiento dispuesto en la normativa citada anteriormente, emitió la Orden de Verificación 3910OVI00064 y verificando nuevamente la inconsistencia (error) procedió a dictar la Vista de Cargo N° 399-3910OVI00064-0093/10, y posteriormente la Resolución Determinativa N° 17-00560-10, sin evaluar correctamente los descargos presentados por el sujeto pasivo conforme lo prevé el art. 98 de la Ley 2492, incumpliendo de ésta forma lo dispuesto en el art. 99-II de la citada normativa.

vii. Habiéndose seguido el procedimiento de verificación a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., con la emisión de la correspondiente Vista de Cargo y posteriormente de la Resolución Determinativa, al amparo de los arts. 96, 104 y 169 de la Ley 2492, aplicando la sanción de 1.500 UFV, sin que previamente se haya comunicado de las inconsistencias encontradas en la información enviada vía Da Vinci al ente recaudador por el sujeto pasivo correspondiente al período fiscal agosto/2006, corresponde revocar totalmente la citada Resolución Determinativa impugnada, al no haberse cumplido con el procedimiento establecido en el art. 6 de la RND 10-0047-05.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 21 de noviembre de 2011, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0261/2011, de 18 de noviembre de 2011, se recibió el expediente ARIT-CBA-0235/2010 (fs. 1-120 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 23 de noviembre de 2011 (fs. 121-122 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 123 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB) vence el **9 de enero de 2012**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Antecedentes de hecho:

- i. El 22 de junio de 2010, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Rosario Arnez Zapata, representante legal de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., con el Form. 7520, **Orden de Verificación N° 3910OVI00064**, Operativo específico Débito IVA por el período fiscal agosto 2006, cuyo alcance comprende la verificación de transacciones, hechos y elementos específicos, a objeto de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas con el débito fiscal por la factura N° 6444, N° de Orden/Autorización 3929870291, emitida el 18 de agosto de 2006, a COMTECO con RUC/NIT 1009379021, emplazándole a que en el término de cinco (5) días presente: Orden de Verificación, factura o nota fiscal de las ventas, Libro de Ventas IVA y cualquier otra información que el contribuyente considere necesaria para descargar las observaciones (fs 2-3 de antecedentes administrativos).
- ii. El 24 de junio de 2010, la Administración Tributaria mediante Acta de Recepción de Documentación, recibe la factura N° 6444, Orden de Verificación y el Libro de Ventas IVA del período fiscal agosto 2006, efectuando la devolución de lo requerido el mismo día (fs. 12 de antecedentes administrativos).
- iii. El 24 de junio de 2010, la Administración Tributaria labra el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 010822, a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., al evidenciar que incurrió en incumplimiento del deber formal de registro erróneo en el Libro de Compras y Ventas IVA, correspondiente al período fiscal agosto 2006, lo cual constituye incumplimiento del deber formal establecido en el num. 86 de la RA 05-0043-99, hecho sancionado con una multa de 1.500 UFV, conforme al num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04 (fs. 13 de antecedentes administrativos).
- iv. El 20 de agosto de 2010, la Administración Tributaria emite el Informe Final CITE: SIN/GGC/DF/VI/INF/0542/2010, en el cual señala que la factura N° 6444, con N° Orden 3929870291, emitida el 18 de agosto de 2006 a COMTECO es válida para crédito fiscal; sin embargo, el proveedor registró incorrectamente el NIT del Cliente en su Libro de Ventas IVA, incumpliendo los nums. 86 y 129 de la RA 05-0043-99, lo que origina la sanción por Incumplimiento de Deberes Formales de acuerdo al num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04, por lo que recomienda se emita la Vista de Cargo (fs. 25-26 de antecedentes administrativos).

- v. El 24 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notifica de forma personal a Rosario Arnez Zapata, representante legal de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda, con la Vista de Cargo N° 399-3910OV00064-0093/10, de 20 de agosto de 2010, en la que comunica que procedió a verificar su obligación tributaria correspondiente al IVA del período agosto 2006, sobre Base Cierta, deuda que alcanza a 1.500 UFV equivalente a Bs2.318.- por el incumplimiento de Deberes Formales, hecho sancionado de acuerdo al num. 3.2 de la RND 10-0021-04; asimismo, le otorga el plazo de treinta (30) días para presentar descargos (fs. 27-27 vta. de antecedentes administrativos).
- vi. El 22 de septiembre de 2010, Rosario Arnez Zapata, representante legal de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda, presenta la nota CPX/139/10.GG, de 21 de septiembre de 2010, en la que adjunta descargos, entre los que se encuentran los siguientes documentos: Libro de Compras, fotocopia de la factura N° 6444, constancia de presentación del Libro de Compras-Ventas presentando el 18 de septiembre de 2006 y la constancia de presentación del Libro de Compras y Ventas modificado el 13 de agosto 2010, todos del período fiscal agosto/2006, por lo que solicitan se levante la sanción (fs. 32-43 de antecedentes administrativos).
- vii. El 12 de octubre de 2010, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGC/DF/VI/INF/0759/2010, en el que señala que los descargos presentados por el contribuyente no son suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas sobre base cierta en la Vista de Cargo y ratifica la deuda tributaria de 1.500 UFV equivalente a Bs2.318.-, por el incumplimiento de deberes formales de registrar incorrectamente el NIT de su cliente COMTECO Ltda., en el Libro de Ventas IVA presentado mediante módulo Da Vinci, consignando el NIT 1004379021, siendo el correcto 1009379021; asimismo, recomienda remitir antecedentes al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para la emisión y notificación de la Resolución Determinativa al haberse cumplido el plazo establecido en la Vista de Cargo (fs. 44-45 de antecedentes administrativos).
- viii. El 16 de noviembre de 2010, la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN notificó de forma personal a Rosario Arnez Zapata, representante legal de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., con la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00560-10, de 15 de noviembre de 2010, que determina sobre base cierta el registro erróneo en su Libro de Ventas IVA, no existiendo diferencias materiales que tengan efecto en el IVA; sin embargo, el registro errado infringe lo señalado en el num. 86 de

la RA 05-0043-99, motivo por el cual se labró el Acta por Contravención Tributaria N° 010822, y determina una deuda tributaria de 1.500 UFV equivalente a Bs2.318.-, por incumplimiento a deberes formales (fs. 49-51 de antecedentes administrativos).

ix. El 6 de diciembre de 2010, la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta PIO X Ltda., interpuso recurso de alzada impugnando la Resolución Determinativa N° 17-00560-10, de 15 de noviembre de 2010. Por su parte, la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, presentó respuesta negando los extremos planteados. Como resultado, la ARIT Cochabamba emitió la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0052/2011, de 24 de febrero de 2011, que resuelve confirmar la Resolución Determinativa impugnada, acto que el 21 de marzo de 2011, fue impugnado por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta PIO X Ltda. (fs. 14-15, 20-21vta. 36-37, 46-48 del expediente).

x. El 17 y 18 de mayo de 2011, se notifica a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta PIO X Ltda. y a la Administración Tributaria, con la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0264/2011, de 12 de mayo de 2011, que resuelve anular la Resolución ARIT-CBA/RA 0052/2011, de 24 de febrero de 2011, a efectos de que la ARIT emita una nueva Resolución de Alzada en la que se pronuncie expresamente sobre todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en el recurso de alzada (fs. 70-83 del expediente).

xi. En consecuencia, el 19 de octubre de 2011, se notificó tanto a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta PIO X Ltda, como a la Administración Tributaria con la Resolución ARIT-CBA/RA 235/2011, de 17 de octubre de 2011, que resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa 17-0560-10, al no haberse seguido el procedimiento establecido en el art. 6 de la RND 10-0047-05 (fs. 93-100 del expediente).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política del Estado (CPE).

Art. 115.

II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Art. 117.

I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.

ii. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 64. (Normas Reglamentarias Administrativas). La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Art. 66. (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;

Art. 70. (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

4. Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general.

Art. 100. (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación

Art. 148. (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

Art. 149. (Normativa Aplicable).

- I. El procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos.

- II. La investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el

Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma.

Art. 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

5. Incumplimiento de otros deberes formales;

Art. 161. (Clases de Sanciones). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

1. Multa;

Art. 162. (Incumplimiento de Deberes Formales).

I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Art. 169. (Unificación de Procedimientos).

I. La Vista de Cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y de apertura de término de prueba y la Resolución Determinativa se asimilará a una Resolución Sancionatoria. Por tanto, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte, la deuda tributaria después de notificado con la Vista de Cargo, igualmente se dictará Resolución Determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

II. Si la deuda tributaria hubiera sido pagada totalmente, antes de la emisión de la Vista de Cargo, la Administración Tributaria deberá dictar una Resolución Determinativa que establezca la inexistencia de la deuda tributaria y disponga el inicio de sumario contravencional.

iii. Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).

Art. 198. (Forma de Interposición de los Recursos).

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

Art. 201. (Normas Supletorias). Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).

I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas...

iv. Ley 1340, Código Tributario Abrogado (CTb).

Art. 127. La institución que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos podrá dictar normas administrativas reglamentarias generales a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias dentro de los límites que fijen las disposiciones pertinentes.

v. Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA).

Art. 36. (Anulabilidad del Acto).

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

vi. DS 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

Art. 55. (Nulidad de Procedimientos).

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

vii. DS 27149, Reglamento del Código Tributario (RCTB).

Art. 25. (Creación NIT). Créase el NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT) sobre la base del otorgamiento de una clave única de identificación tributaria que sustituya al actual número del Registro Único de Contribuyentes - (RUC) y que inequívocamente individualice a los contribuyentes alcanzados por los impuestos cuya recaudación, fiscalización y cobro esté a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales, a quien se autoriza llevar adelante el Programa de Empadronamiento. Cuantas citas se efectúen respecto al número de registro de los contribuyentes - (RUC), se entenderán referidas al Número de Identificación Tributaria - (NIT).

viii. RA 05-0043-99, Resolución Consolidada de Facturación.

86. Se establece un libro denominado VENTAS IVA, cuyo formato se aprueba mediante la presente Resolución Administrativa, en el que se asentarán cronológica y correlativamente todas las notas fiscales emitidas (facturas, "tickets", y/o documentos equivalentes) que den lugar al débito fiscal. Los datos mínimos a consignar, además de la información de cabecera establecida en el formato, será la siguiente:

b) Número de RUC del cliente, (cuando corresponda).

129. La falta de cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Resolución Administrativa será sancionada conforme a lo previsto por las disposiciones legales en vigencia.

Asimismo las Notas Fiscales que carezcan de los datos básicos que permitan la clara identificación de la transacción, no serán validas para el computo del crédito fiscal.

Cuando corresponda la emisión de notas fiscales y se omita el cumplimiento de dicha obligación mediante acuerdo entre vendedor, prestador o locador y el comprador, prestatario o locatario, estos últimos asumirán la responsabilidad solidaria juntamente con aquellos, siendo de aplicación a unos y otros las sanciones previstas en el Código Tributario, por el delito de Defraudación Fiscal.

ix. RND 10-0047-05, Modificaciones a la obligación de presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA.

Art. 1. (Objeto). La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto establecer la nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO O RESTO que están

obligados a partir de la vigencia de la presente Resolución; así como, ampliar el universo de sujetos pasivos de la categoría RESTO obligados a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA con información mensual de sus transacciones comerciales.

Art. 2. (Deber Formal). I. Los sujetos pasivos clasificados en las categorías PRICO, GRACO o RESTO, estos últimos siempre y cuando sus números de NIT estén consignados en el Anexo de la presente Resolución, que vienen presentando la información mediante el Software del Libro de Compras y Ventas IVA, deberán continuar haciéndolo en el nuevo formato, sin necesidad de efectuar trámite adicional ante el Servicio de Impuestos Nacionales, en la forma y plazos establecidos en la presente Resolución.

II. Los sujetos pasivos clasificados como RESTO cuyos números de NIT estén consignados en el Anexo de la presente Resolución, deben presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, en la forma y plazos establecidos en la presente Resolución...

Art. 4. (Incumplimiento). El incumplimiento al deber formal establecido en el Artículo 2 de la presente Resolución, constituirá incumplimiento al deber formal de información, correspondiendo la aplicación de la sanción dispuesta en el subnumeral 4.2 del numeral 4. del Anexo A de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004. El pago de la multa no exime al sujeto pasivo de la presentación de la información requerida.

Art. 5. (Formato). La información del Libro de Compras y Ventas IVA, deberá prepararse en dos Archivos Planos (.TXT); uno para el Libro de Compras y otro para el Libro de Ventas, en forma de tabla, utilizando como separador de campos el carácter Pipe Line (|), debiendo contener los siguientes campos:

II. LIBRO DE VENTAS.

Nombre del archivo 2: ventas_052006_NIT

Nombre del campo	Tipo de Dato	Observaciones
Número de NIT del proveedor	Número	NIT del proveedor o vendedor (Para póliza de importación consignar el valor 0)

Art. 6. (Presentación).

.I. La información del Libro de Compras y Ventas – IVA, para su remisión al Servicio de Impuestos Nacionales, deberá ser preparada en dos Archivos Planos (.TXT) según lo establecido en el párrafo precedente y cargada en el Módulo Da Vinci – LCV, desarrollado por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Una vez cargada la información y validada por el Módulo Da Vinci – LCV, ésta deberá ser remitida al SIN a través de Internet, o el archivo generado por el Módulo Da Vinci – LCV deberá ser copiado a un medio magnético y presentado en la Gerencia Distrital o GRACO correspondiente. Si el archivo del Libro de Compras o del Libro de Ventas generado por el Módulo Da Vinci – LCV, excede los 500 Mbytes, la información de ambos archivos deberá presentarse en medio (s) magnético (s) directamente en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción.

II. Si el sistema de recepción del Servicio de Impuestos Nacionales detectará inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, las cuales deberán efectuarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la comunicación del SIN; caso contrario, se considerará como incumplimiento de acuerdo a lo establecido en el Artículo 4 de la presente Resolución.

x. RND 10-0021-04, Concepto y alcances de las Contravenciones Tributarias.

Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) Contribuyentes del Régimen General

Deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios.	Sanción para Personas Jurídicas
32. Registro en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica.	1.500.- UFV
Deberes formales relacionados con el deber de información.	Sanción para Personas Jurídicas
42. Presentación en los plazos, formas y lugares de libros de compra venta IVA en medio magnético, de acuerdo a lo establecido en normas específicas.	200.- UFV

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Pronunciamiento Extra petita.

- i. La Administración Tributaria ahora recurrente, expresa que en las consideraciones efectuadas en la página cinco de la Resolución de Alzada hasta el penúltimo párrafo de la página siete, da razón legal a la multa aplicada en la Resolución Determinativa, lo que guarda relación y coherencia con lo resuelto en la primera Resolución de Alzada, en el ámbito exigido por la Resolución AGIT-RJ 0264/2011, para luego a partir del último párrafo de la página siete hasta el primer párrafo de la página nueve emitir consideraciones legales distintas y contradictorias a su primer fallo, que revocó la Resolución Determinativa según lo dispuesto en el art. 6 de la RND 10-0047-05, previsión legal que no fue impugnada por el sujeto pasivo, lo que convierte la Resolución de Alzada en incongruente y ultra petita.

- ii. Refiere las Sentencias Constitucionales 2054/2010-R, de 10 de noviembre de 2010 y 0486/2010-R, de 5 de julio, en cuanto al debido proceso como derecho y garantía fundamental en protección al ciudadano de posibles abusos de las autoridades, de cuya esencia deriva la congruencia que debe existir entre lo petitionado y lo resuelto, como también la concordancia que debe existir entre la parte considerativa y dispositiva del fallo, aspecto que no cumple la Resolución de Alzada, puesto que no responde al agravio reflejado en el memorial de Recurso de Alzada, quebrantando el debido proceso.

- iii. Arguye que el sujeto pasivo no fundó su Recurso de Alzada en el art. 6 de la RND 10-0047-05, lo que incide en un tácito consentimiento de las actuaciones administrativas, es decir, que en ningún momento se invocó la anulabilidad del procedimiento de determinación acusando una hipotética indefensión; omisión formal que además no constituiría un requisito sine quanun en la estructura y el fin de la Resolución Determinativa; consecuentemente, la ARIT al haber resuelto el Recurso de Alzada en circunstancias no pretendidas por la Cooperativa Pio X se convierte en ilegal por su carácter extra petita, lo que vulnera el art. 63-II de la Ley 2341 (LPA) que señala que la resolución se referirá a las pretensiones formuladas por el recurrente.

- iv. Añade que en el derecho procesal administrativo se aplica el sistema dispositivo, en el que se asigna a las partes y no al juez la iniciativa del proceso, el ejercicio y el poder de renunciar a los actos del proceso, aspecto que la ARIT olvida dictando una resolución propia del sistema inquisitivo la cual admite la posibilidad de que un fallo desborde lo demandado, donde el exceso cuantitativo se denomina ultra petita, mas allá de lo pedido y el cualitativo se denomina extra petita, distinto de lo demandado,

aclarando que el caso de autos es extra petita, toda vez que la Resolución se pronuncia otorgando pretensiones que no han sido materia de la demanda.

v. Continúa que el SIN no tuvo la posibilidad de hacer valer su derecho de defensa frente a dichas pretensiones, derecho que incluye la posibilidad de ofrecer medios de prueba que respalden su contestación, más aún, dichos extremos no demandados no han sido materia de debate; concluye que el fallo de alzada es incongruente por fallar extra petita, lo que afecta el derecho a la defensa de la Administración Tributaria, por lo que solicita se declare firme la Resolución Determinativa N° 17-00560-10, de conformidad al art. 68-I de la Ley 2341 (LPA).

vi. En la doctrina se entiende por Ultra petita *“La expresión que se emplea para indicar que el juzgador ha concedido a la parte litigante más de lo que ella había pedido”*; asimismo, se considera el principio de congruencia como la *“conformidad de expresión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes formuladas en el juicio debe considerarse. La incongruencia justifica el recurso de apelación e incluso-en su caso- el de casación”* (Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, págs. 767 y 154).

vii. Por su parte para Guillermo Cabanellas se entiende por sentencia Extra Petita *“La resolución judicial que falla sobre una cuestión no planteada. La inadvertencia o mala fe del juzgador puede tener sus consecuencias para las partes que acepten ese fallo; pues se cocierte en título jurídico y se ejecuta en lo pertinente, de quedar firme”* (Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, pág.377)

viii. Nuestro ordenamiento jurídico, en los arts. 198-I, inc. e) y 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB) establece que los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, **exponiendo fundadamente los agravios** que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; y que los recursos referidos deben contener fundamentos, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la dicta y la **decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas**, norma que establece el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el Recurso, la Resolución de Alzada y la Resolución del Jerárquico.

ix. Por su parte la SC 1312/2003-R, de 9 de septiembre de 2003 en los fundamentos jurídicos del fallo en el punto III.2 establece: *“Que, a fin de resolver la problemática planteada, resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia,*

que cobra relevancia en cualquier naturaleza de proceso.....ello supone necesariamente que **la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tal acusación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes posibilidad de defenderse**"; en ese sentido la SC 0471/2005-R, de 28 de abril de 2005 en el punto iii.1., señala que la doctrina jurisprudencial si bien ha sido expresada en cuanto al principio de congruencia con referencia a los procesos penales, es también válida para los procesos administrativos, puesto que éstos forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas (las negrillas son nuestras).

- x. En ese marco doctrinal y normativo, de la revisión del Recurso de Alzada (fs. 14-15 del expediente) se evidencia que el sujeto pasivo basa su pretensión en dos aspectos: la **inexistencia de fundamentos de derecho** y la falta de valoración de pruebas presentadas a la Vista de Cargo; en el primer caso observa la inexistencia de **una norma legal en el proceso de determinación que le permita conocer la infracción en la que habría incurrido**; toda vez que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa consignan los num. 86 y 129 de la RA 05-0043-99, empero, no exponen el fundamento legal establecido en el Código Tributario que determine una contravención sujeta a una sanción; ante esta aseveración la Administración Tributaria en su respuesta la Recurso de Alzada (fs. 20-21vta. del expediente), señala que el registro incorrecto del Número de Identificación Tributaria (NIT) implica vulneración del num. 86 de la RA 05-0043-99, por lo que en aplicación del num. 129 de la citada RA, art. 18 de la RND 10-0037-07 y RND 10-0021-04 establece una sanción, lo que desvirtuaría la supuesta falta de fundamentación de derecho.
- xi. En función al planteamiento del sujeto pasivo sobre la inexistencia de fundamentos de derecho y tomando en cuenta que el incumplimiento de deberes formales sancionado por el ente fiscal es por el registro incorrecto del Numero de NIT en el libro de ventas IVA remitido mediante el sistema Da Vinci, se tiene que la controversia en este punto versa sobre la tipificación del "registro erróneo en el Libro de Ventas IVA" como contravención de alguna norma tributaria específica y si la misma habría sido puesto en conocimiento del contribuyente.
- xii. La ARIT en la primera Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0052/2011 (fs. 36-37vta. de expediente) en virtud al num. 86 de la RA 05-0043-99, determina que la Administración Tributaria de forma correcta aplica una multa por error de registro del

número de NIT del contribuyente COMTECO, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00560-10; fallo que es recurrido mediante Recurso Jerárquico (fs. 46-48 del expediente) por el sujeto pasivo, argumentando que no se hizo mención al fundamento principal del Recurso de Alzada que es la inexistencia de fundamento de derecho para la imposición de una multa, demostrando total desconocimiento de los arts. 162 y 169 del Código Tributario, tanto en la Vista de Cargo, Resolución Determinativa y Resolución de Alzada, por lo que solicita se revoque dicha resolución.

xiii. En consideración al Recurso Jerárquico referido precedentemente, se emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0264/2011, de 12 de mayo de 2011, que anula la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0052/2011, debido a que la ARIT debió revisar y verificar el agravio principal expuesto por el contribuyente, es decir, si la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa contienen los fundamentos de hecho y derecho para la imposición de la contravención por incumplimiento de deberes formales mediante la unificación de procedimiento; por lo que al evidenciar la falta de pronunciamiento respecto a la fundamentación de derecho, anula obrados.

xiv. En cumplimiento del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0264/2011, la ARIT emite una segunda Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 235/2011, de 17 de octubre de 2011 (fs. 93-98 vta. del expediente), la cual señala que, para que el incumplimiento descrito el numeral 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04 se configure, se requiere la **falta del registro de los datos** señalados en la norma específica respecto a los libros de ventas IVA y **no así la detección de errores en dicho registro**, conducta que para ser tipificada como contravención, en el deber formal se debe precisar el **“registro correcto en los libros de compras y ventas”**; así también señala que el num. 86 de la RA 05-0043-99 exige que el registro en el Libro de Ventas IVA debe ser cronológico y correlativo y no así que el registro de los datos de la factura sea sin errores.

xv. Por otro lado, en relación a la valoración de las pruebas presentadas en el proceso de determinación, establece que en aplicación del art. 6 de la RND 10-0047-05 correspondía comunicar sobre el error de registro detectado al contribuyente para que el plazo de cinco (5) días proceda a la corrección de la información enviada, lo que determina que al haber efectuado un proceso de verificación habría incumplido con el procedimiento, sin evaluar correctamente los descargos presentados por el sujeto pasivo; consiguientemente, revoca el proceso de determinación a efectos de que se cumpla previamente el procedimiento previsto en el art. 6 citado.

xvi. De lo expuesto, se tiene que, al haberse constituido la controversia en la inexistencia de fundamentos de derecho y la falta de valoración de la prueba, la Resolución de Alzada debió emitir su decisión considerando ambos argumentos recurridos, en función de los arts. 198-I, inc. e) y 211-I de la Ley 3092 (Título V del CTB), aspecto que en el primer fallo de Alzada no se cumplió puesto que omitió pronunciarse sobre la inexistencia de fundamentos de derecho, razón por la que fue anulado, a objeto de que se emita una nueva Resolución en el que se considere todos los aspectos del Recurso de Alzada; en ese sentido se desvirtúa lo aseverado por la Administración Tributaria en el Recurso Jerárquico en sentido, de que el nuevo fallo debía sustentar la decisión de mantener firme la Resolución Determinativa, puesto que el análisis sobre la fundamentación de derecho de la Resolución Determinativa abre la posibilidad de una modificación en la decisión de la ARIT.

xvii. Asimismo, de la revisión de la Resolución de Alzada recurrida, se advierte que en el segundo considerando, página cinco (5), referente al Marco Normativo y Conclusiones transcribe la normativa a ser aplicada hasta el primer párrafo de la página nueve (9), plasmando a partir de esta parte el análisis y la fundamentación en el que basa su decisión, de cuya revisión no se advierte que exista contradicciones como indica la Administración Tributaria en el recurso jerárquico, puesto que se sustenta la tipicidad del registro erróneo en el libro de ventas IVA y la aplicación del procedimiento previsto en la RND 10-0047-05 que dan lugar a la revocación de la Resolución Determinativa impugnada, sin que existan ningún argumento que por el contrario apoye la validez de dicho acto administrativo.

xviii. En cuanto a lo manifestado por el SIN respecto a que la RND 10-0047-05 no habría sido objeto de impugnación en el Recurso de Alzada; cabe aclarar que si bien el sujeto pasivo no hace mención a dicha RND en el recurso referido, al haber puesto de manifiesto la inexistencia de fundamentación de derecho en los actos administrativos, que le permitan tomar conocimiento de la norma legal que determinen la infracción que se le imputa, da lugar a que la ARIT ingrese a verificar si la normativa aplicada por la Administración Tributaria para determinar el incumplimiento al deber formal por el registro erróneo del NIT es correcta, realizando el análisis del num. 3.2. de la RND 10-0021-04 y la RND 10-0047-05 que reglamenta la presentación del Libro de Ventas IVA a través del módulo DA VINCI; aspecto que determina que la Resolución de Alzada no incurre en la emisión de criterio y decisión por conceptos no recurridos o demandados, quedando desvirtuando que sea un fallo extra petita.

xix. En tal entendido, se evidencia que la ARIT emite la nueva Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 00235/2011, en consideración a los agravios expresados en el Recurso de Alzada interpuesto por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., como son: **la falta de fundamentación de derecho**, para lo cual analiza la normativa que sustenta la imposición de la multa por incumplimiento al deber formal de registro correcto del NIT en el libro de ventas IVA presentado mediante el sistema Da Vinci; y **la falta de valoración de la prueba**, para lo cual realiza el análisis del procedimiento previsto en el art. 6 de la RND 10-0047-05; en ese entendido al existir pronunciamiento sobre las cuestiones planteadas en el Recurso de Alzada, existe congruencia entre la parte considerativa y dispositiva de la Resolución de Alzada, lo que determina que no sea extra petita.

xx. A su vez corresponde aclarar que notificada la Administración Tributaria con el Recurso de Alzada en el que el sujeto pasivo expresa falta de fundamentación de derecho; en su memorial de respuesta al dicho recuro, sustenta la correcta determinación de la multa por el incumplimiento del deber formal de registro de datos en el Libro de Ventas IVA, basado en los arts. 86 y 129 de la RA 05-0043-99 y num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, lo que desvirtúa una posible indefensión de la Administración Tributaria, en ese sentido.

xxi. En virtud de lo anotado, se tiene que la Resolución de Alzada cumple con los requisitos previstos en los arts. 198-I y 211-I de la Ley 3092 (Titulo V del CTB) en cuanto a la congruencia que debe existir entre las cuestiones plateadas por las partes y la decisión del caso; lo que desvirtúa lo aseverado por la Administración Tributaria respecto a que se habría pronunciado más allá de lo litigado, es decir, extra petita o ultra petita; consecuentemente, considerando que un acto es nulo o anulable únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesiona el interés público, y al no existir ninguna causal de anulabilidad en la Resolución de Alzada, de acuerdo con los arts. 36-II de la Ley 2341 (LPA) y 55 del DS 27113 (Reglamento LPA), aplicables al caso en virtud de lo establecido por el art. 201 de la Ley 3092 (CTB), corresponde a esta instancia jerárquica ingresar al análisis de fondo, esto es relación a la aplicación de la RND 10-0047-05.

IV.3.2. Sobre la tipificación de la contravención tributaria y aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0047-05.

i. Considerando que la Resolución de Alzada revoca la Resolución Determinativa impugnada en base a lo dispuesto en el art. 6 de la RND 10-0047-05, debido a que se habría omitido el procedimiento previsto en dicha norma, habiendo establecido

que dicho fallo no es extra petita ni ultrapetita, corresponde analizar la correcta o incorrecta aplicación de la citada previsión legal al presente caso.

- ii. En principio, cabe señalar que María Querol García, en su obra Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, refiere que en el análisis de las infracciones tributarias deben considerarse los principios *de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad*. En cuanto al principio de tipicidad señala que: **“La consagración del principio de tipicidad supone que toda acción y omisión susceptible de constituirse en infracción tributaria debe, con carácter previo, estar tipificada como tal por el legislador”**. Por lo tanto, es una exigencia del principio de seguridad jurídica al constituirse como un límite de la potestad sancionatoria de la Administración Pública” (QUEROL, García María Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias. pág. 21) (las negrillas son nuestras).
- iii. En nuestra legislación sobre la tipificación el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), establece que los ilícitos tributarios se clasifican en **contravenciones y delitos**, asimismo, el art. 149-I y II del mismo cuerpo legal, **determina que el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos**; y que la investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma (las negrillas son nuestras).
- iv. En cuanto a las obligaciones tributarias, la Ley 2492 (CTB) en el num. 11, art. 70 señala que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo -entre otras- la de cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general. Asimismo, en sus arts. 161 y 162 dispone que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en el código citado, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, serán sancionados con una multa.
- v. En ese contexto doctrinal y normativo, siendo que el presente caso surge por el registro erróneo en el Libro de Ventas IVA, del NIT consignado en la factura N° 6444, corresponde hacer referencia al num. 86 de la RA 05-0043-99, en el que establece los datos que debe contener el libro denominado Ventas IVA y la RND 10-0021-04,

que en su Anexo consolidado, dispone los deberes formales y las sanciones aplicables en caso de su contravención.

vi. De la revisión de antecedentes administrativos se advierte que la Administración Tributaria inicia un proceso de verificación a la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., con la notificación de la Orden de Verificación N° 3910OVI00064, con alcance del Débito Fiscal IVA por la factura N° 6444, N° de Orden/Autorización 3929870291, emitida a COMTECO con RUC/NIT 1009379021, el 18 de agosto de 2006, por el período fiscal agosto 2006, solicitando para ello la presentación de la factura o nota fiscal, Libro de Ventas IVA y cualquier otra información que el contribuyente considere necesaria; documentación que fue presentada de acuerdo al Acta de Recepción de Documentación de 24 de junio de 2010 (fs. 2-3 y 12 de antecedentes administrativos).

vii. Consiguientemente, de la revisión de la documentación presentada por el sujeto pasivo y la información con la que cuenta la Administración Tributaria, detectó el registro erróneo en la información presentada mediante el módulo Da Vinci, del NIT de la factura N° 6444, labrando en consecuencia el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 010822, en aplicación del num. 86 de la RA 05-0043-99, hecho sancionado con la multa de 1.500 UFV, conforme al num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04, misma que indica será procesada de acuerdo a lo previsto en el art. 169 de la Ley 2492 (CTB); asimismo, el SIN emite el Informe Final CITE: SIN/GGC/DF/VI/INF/0542/2010, determinando que el crédito fiscal de la factura mencionada es válido, empero, subsiste el incumplimiento del deber formal de registro incorrecto del NIT en el Libro de Ventas IVA (fs. 13 y 25-26 de antecedentes administrativos).

viii. Posteriormente, la Administración Tributaria emite y notifica la Vista de Cargo N° 399-3910OV00064-0093/10, de 20 de agosto de 2010, estableciendo una multa de 1.500 UFV equivalente a Bs2.318.- por el incumplimiento del Deber Formal relacionado al registro erróneo en el Libro de Ventas IVA, nums. 86 y 129 de la RA 05-0043-99 sancionado de acuerdo al num. 3.2 de la RND 10-0021-04; como descargo el sujeto pasivo, presenta en 22 de septiembre de 2006, el Libro de Compras, fotocopia de la factura N° 6444, constancia de presentación del Libro de Compras-Ventas y la constancia de presentación del Libro de Compras y Ventas modificado el 13 de agosto 2010 (fs. 27-27 vta. y 32-43 de antecedentes administrativos).

- ix. En consideración de la documentación de descargo presentada, la Administración Tributaria emite el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGC/DF/VI/INF/0759/2010, señalando que tales descargos no son suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas sobre base cierta en la Vista de Cargo y ratifica la deuda tributaria, dando lugar a la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00560-10, de 15 de noviembre de 2010, que determina una deuda tributaria de 1.500 UFV equivalente a Bs2.318.-, por incumplimiento de deberes formales (fs. 44-45 y 49-51 de antecedentes administrativos).
- x. En ese contexto, se evidencia que la Administración Tributaria en aplicación del procedimiento previsto en el art. 169 de la Ley 2492 (CTB), pese a haber establecido que el crédito fiscal originado en la factura N° 6444 es válido, prosigue con la emisión de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por el incumplimiento del deber formal de registro erróneo en el Libro de Ventas IVA, determinando una multa por dicho incumplimiento a deberes formales en aplicación de los num. 86 y 129 de la RA 05-0043-99 y sancionado de acuerdo al num. 3.2 de la RND 10-0021-04.
- xi. Asimismo, se puede establecer que la Administración Tributaria sanciona el registro incorrecto del NIT de COMTECO en el Libro de Ventas IVA presentado mediante módulo Da Vinci, debido a que consignó el NIT 1004379021, cuando lo correcto es 1009379021, determinando que existe vulneración del deber formal previsto en el num. 86 de la RA 05-0043-99, el que dispone el formato que debe contener el libro de ventas IVA, en el que debe asentarse las notas fiscales emitidas de manera cronológica y correlativa, estableciendo a la vez los datos que se deben consignar en el registro -entre ellos- en el inc. *b) el Número de RUC del Cliente*; que en el caso que nos ocupa constituye en el Número de NIT del COMTECO, siendo obligación del sujeto pasivo el registro del mismo y no de otro NIT que puede corresponder a otro contribuyente.
- xii. En ese entendido, se tiene que el num. 86 de la RA 05-0043-99 determina el deber formal de registrar el Número de RUC o NIT, surgiendo la obligación tributaria para el sujeto pasivo de **registrar el NIT del cliente o comprador**, en el Libro de Ventas IVA, **registro que debe ser correcto**, puesto que dicha información se supone verdadera al respaldar -entre otras- la operación de compra-venta que realiza, pudiendo ser sujeto de verificación por parte de la Administración Tributaria de conformidad al art. 70-4) de la Ley 2492 (CTB), ya que no basta el registro del NIT o de cualquier dato si este no es el verdadero; por lo tanto el incumplimiento al registro correcto del Número de NIT de COMTECO se tipifica como una contravención

alcanzada por la multa prevista en el num. 3.2. del Anexo A de la RND 10-0021-04, sobre el incumplimiento a deberes formales relacionados con el registro en Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo previsto en la norma específica.

xiii. Asimismo, corresponde dejar en claro que el num. 3.2. del Anexo A de la RND 10-0021-04 no limita su aplicación a la falta de registro como erróneamente interpreta la instancia de alzada, puesto que sanciona cualquier incumplimiento relacionado con el registro contable y obligatorio de los datos requeridos por norma específica (RA 05-0043-99) en los Libros de Compras y Ventas IVA, sin que sea necesario que exista otra norma que determine como contravención el “registro erróneo”, como entiende la Resolución de Alzada; consecuentemente, el registro erróneo del Numero del NIT de COMTECO en el presente caso, debe ser tipificado como una contravención por incumplimiento de deber formal de registro previsto en el art. 86-b) de la RA 05-0043-99 y siendo que el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), dispone que cualquier incumplimiento de los deberes formales establecidos en las disposiciones tributarias debe ser sancionado con una multa, corresponde aplicar la multa prevista en el num. 3.2 del Anexo A de la referida RND.

xiv. En relación a la Resolución Normativa de Directorio 10-0047-05 que regula la presentación de la información del Libro de Compras y Ventas - IVA mediante el Módulo Da Vinci – LCV; cabe aclarar que en su art. 1, establece un nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA; constituyéndose en un deber formal la presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA en el nuevo formato, según determina el art. 2 de la misma RND; incumplimiento que es sancionado con el subnumeral 4.2. del num. 4 del Anexo A de la RND 10-0021-04, conforme prevé el art. 4 de la RND 10-0047-05.

xv. Asimismo, el art. 5-II de la RND 10-0047-05 establece el formato de presentación del Libro de Ventas, vale decir, que regula la estructura de datos en cuanto al Libro de Compras y Ventas IVA que deben ser remitidos a través del módulo Da Vinci, entre las cuales se encuentra el registro del Número de NIT o Documento de Identidad del cliente; por su parte el art. 6-I y II de la citada RND prevé que cargada la información y validada por el módulo Da Vinci – LCV, deberá ser remitida al SIN a través de Internet y que si el sistema de recepción del SIN detectara inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, mismas que deberán efectuarse en los cinco (5) días hábiles siguientes, caso contrario se considerará como no presentada.

xvi. En función a las normas citadas precedentemente, se deduce que RND 10-0047-05 tiene por objeto, la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA en un nuevo formato; en tal entendido, las inconsistencias detectadas por el SIN, a las que hace referencia el art. 6-II de la RND 10-0047-05 se circunscribe a la consignación o no de todos los datos requeridos en el art. 5-II para la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA y no así la verificación de la información misma registrada, es decir, que no se va a verificar si el Número de NIT registrado es correcto o no, puesto que como ya se fundamentó precedentemente el registro incorrecto de datos se encuentra tipificado en el caso que nos ocupa según el num. 86 de la RA 05-0043-99 y no en base a la RND 10-0047-05.

xvii. A la vez, es pertinente poner en evidencia que la RND 10-0047-05 de acuerdo al objeto que persigue tipifica como contravención la falta de presentación del Libro de Ventas IVA a través del modulo Da Vinci, determinando una contravención por el incumplimiento de deberes formales relacionados con el deber de información en aplicación del subnumeral 4.2. del num. 4 del Anexo A de la RND 10-0021-04 de acuerdo a lo previsto en el art. 4 de la RND 10-0047-05 y no así en aplicación del subnumeral 3.2. del num. 3 de la RND 10-0021-04.

xviii. Adicionalmente, se debe considerar que el 16 de febrero de 2006, la Administración Tributaria emitió un Comunicado relativo a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del sistema Da Vinci según la RND 10-0047-05, que entre otros aspectos, aclara que durante las validaciones del software verificará que los archivos cumplan la estructura de datos y no así el contenido de la información; por lo citado, queda claro que la verificación preliminar referida en el art. 6-II de la citada RND, guarda relación con los aspectos informáticos relativos a la presentación del software del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Sistema Da Vinci, información que será remitida vía Internet o en medio magnético; por tanto, todos los temas tratados en dicha RND guardan relación con el envío de la información vía sistema a la Administración Tributaria, así como de las inconsistencias que la estructura de datos pueda contener, vale decir, que la Administración Tributaria puede verificar si el Libro de Ventas IVA fue presentado con todos los datos requeridos de acuerdo a la estructura conformada para tal efecto, sin que ello signifique la revisión la veracidad de la información en si misma.

xix. En ese contexto, se llega a establecer las diferencias con la RA 05-0043-99, que trata sobre las obligaciones relativas a la facturación y su registro, y realiza un reordenamiento normativo relativo al sistema de habilitación, emisión y control de

notas fiscales y registros tributarios, que pueden o no ser llevadas en registros sistematizados; cuyo num. 86 establece un Libro denominado Ventas IVA, en el cual se asentarán cronológica y correlativamente todas las notas fiscales emitidas que den lugar al débito fiscal, entre los datos mínimos a consignarse esta, el inc. b) que dispone el registro del Número de RUC (actual NIT según el art. 25 del DS 27149) del cliente, que se entiende debe ser registrada de manera correcta, por lo que en caso de consignarse este dato con un error, se considera un incumplimiento del deber formal establecido en el art. 86-b) de la RA 05-0043-99, como en el presente caso, y por tanto constituye contravención tributaria de acuerdo al art. 160 de la Ley 2492 (CTB), sancionada según el art. 162 de la mencionada Ley y el num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04 con una multa de 1.500 UFV.

xx. Consecuentemente, queda claro que el art. 86-b) de la RA 05-0043-99 determina el deber formal de registrar el NIT del comprador de forma veraz y fidedigna, cuyo incumplimiento se tipifica como contravención y se sanciona con la multa para los deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios previstos en el subnumeral 3.2 del numeral 3 del Anexo A de la RND 10-0021-04; en cambio la RND 10-0047-05 establece el deber formal de presentación del Libro de Ventas IVA a través del Modulo Da Vinci cuyo incumplimiento radica en su falta de presentación.

xxi. En ese entendido, siendo que el SIN tiene la facultad de efectuar las verificaciones, fiscalizaciones e investigaciones que crea conveniente para la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de conformidad con los arts. 66-1 y 100 de la Ley 2492 (CTB), el inicio de la Orden de Verificación por el débito fiscal IVA respecto a la factura N° 6444 es correcto y se encuentra dentro de sus funciones, no siendo aplicable al caso de autos el procedimiento previsto en el art. 6-II de la RND 10-0047-05, puesto que da lugar a una contravención diferente a la analizada en la presente controversia. En consecuencia, al haberse determinado que el crédito fiscal de la factura es válido y al subsistir el incumplimiento del deber formal en relación del registro del NIT de COMTECO de forma correcta, correspondía se prosiga con la emisión de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, en claro resguardo del debido proceso consagrado en los arts. 115-II y 117 de la Constitución Política del Estado.

xxii. Así también, corresponde indicar que la contravención establecida en la Vista de Cargo no fue desvirtuada por el sujeto pasivo puesto que si bien la prueba presentada, pone en evidencia que el número de NIT registrado en la factura N° 6444 es correcto y guarda relación con el registrado en el Libro de Ventas IVA físico, como

también presenta constancia de la presentación del Libro de Compras IVA mediante el medio magnético al módulo Da Vinci, no desvirtúa que dicho NIT haya sido consignado de forma errónea en la información remitida en medio magnético, siendo que debió ser la misma que la registrada en los documentos presentados como descargo; lo que permite concluir que la multa por dicho incumplimiento fue determinada de forma adecuada; más aún, cuando este tipo de errores en los que incurren los vendedores, conlleva a que los compradores sean también objeto de verificación por el error de registro en Libros del vendedor, ocasionándoles perjuicios en tiempo y forma cuando se depura la compra, sin considerar que el crédito fiscal fue obtenido en una transacción efectivamente realizada.

xxiii. Teniendo en cuenta que la Ley 2492 (CTB) clasifica los ilícitos en contravenciones y delitos, se advierte que el procedimiento sancionador por contravenciones tributarias se rige exclusivamente por los principios tributarios y administrativos conforme establece el art. 149 de la mencionada Ley; entonces, las normas utilizadas por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa impugnada, guardan el principio de tipicidad; aclarando, que dentro de los procedimientos administrativos contravencionales la Ley 2492 (CTB) en sus arts. 64 y 162-I (anteriormente art. 127 de la 1340 CTb), establecen que la Administración Tributaria tiene la facultad de emitir normas reglamentarias de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias así como de establecer las sanciones. En ese sentido, el art. 86 de la RA 05-0043-99 y num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, **fueron emitidos por el SIN, a efecto de establecer en ese orden el tipo contraventor y la sanción aplicable respectivamente**, por lo que en el presente caso no se violó principio de tipicidad alguno.

xxiv. Por todo lo expuesto, al quedar claro que la infracción de registro incorrecto en el Libro de Ventas IVA, se encuentra tipificada en el num. 86-b) de la RA 05-0043-99 y no así en la RND 10-0047-05; corresponde a esta instancia jerárquica, revocar totalmente a la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011. En consecuencia, se debe mantener firme la Resolución Determinativa N° 17-0560-10, de 15 de noviembre de 2010, que determina sancionar al contribuyente con una multa de 1.500 UFV, de acuerdo a lo dispuesto en el num. 3.2 Anexo A de la RND 10-0021-04.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de

manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designado mediante Resolución Suprema 05438, de 20 de abril de 2011, en el marco de los arts. 172-8 de la Constitución Política del Estado y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139, inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

RESUELVE:

REVOCAR totalmente, la Resolución ARIT-CBA/RA 0235/2011, de 17 de octubre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Abierta Pío X Ltda., contra la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0560-10, de 15 de noviembre de 2010, que determina sancionar al contribuyente con una multa de 1.500 UFV, de acuerdo al num. 3.2 Anexo A de la RND 10-0021-04; conforme dispone el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Juan Carlos Maíta Michel
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria