

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0244/2009

La Paz, 13 de julio de 2009

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009**, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **DEKMA BOLIVIA SA**, representada por Luís Fernando Calderón Gozáves.

Administración Tributaria: **Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa.

Número de Expediente: **AGIT/0191/2009//LPZ/0011/2009.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 135-140 vta. del expediente); la Resolución ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, del Recurso de Alzada (fs. 120-126vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0244/2009 (fs. 156-195 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 Distrital GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, acredita personería mediante Resolución Administrativa N° 03-0178-09, de 25 de marzo de 2009 (fs. 134 del expediente); e interpone Recurso Jerárquico (fs. 135-140vta. del expediente) impugnando la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada, de manera errónea, establece que la falta de foliación y legalización de los registros contables solo constituiría incumplimiento de

deberes formales- desconociendo lo establecido en la Constitución Política del Estado (CPE) en cuanto a acatar y cumplir lo dispuesto en las leyes, en ese entendido DEKMA BOLIVIA SA debió cumplir de manera obligatoria lo dispuesto en los arts. 36, 40, 42 y 43 del Código de Comercio, los nums. 1 al 11, art. 70 de la Ley 2492 (CTB), el art. 20 del DS 25465 y el art. 35 del DS 24051.

ii. Por tanto, al establecer la Resolución de Alzada que no corresponde desconocer la contabilidad del contribuyente por incumplimiento de aspectos formales, vulnera de manera expresa las normas señaladas, así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), toda vez que el incumplimiento de las disposiciones legales no solo toca aspectos formales, sino es desacato a la Ley y demás normas conexas, debido a que los documentos presentados por el contribuyente, como ser: Libros contables, Comprobantes de Egreso y Kárdex, no llevan firmas, nombre ni apellidos de quienes prepararon y/o revisaron esos documentos; además la falta de encuadernación, foliación, apertura y cierre por Notario de Fe Pública, hace que carezcan de valor probatorio, más cuando el num. 11, art. 66, de la Ley 2492 (CTB), faculta a la Administración Tributaria a exigir respaldo de las operaciones de devolución impositiva y que la ausencia de estos respaldos haga presumir la inexistencia de la transacción.

iii. Indica que según la Resolución de Alzada, la Administración Tributaria no realizó una revisión puntual de las cuentas que registran las compras de materia prima, materiales, servicios y otros utilizados en el proceso de producción; por tanto, la decisión de que el exportador restituya el crédito fiscal -por inexistencia de la estructura de costos- no se encontraría justificada, ya que su presentación no es requisito para la solicitud de devolución del IVA; criterio emitido sin considerar que el contribuyente no presentó toda la documentación requerida, como lo prueban los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, que fueron cancelados, con lo cual quedó reconocida expresamente la omisión del contribuyente.

iv. Añade que para beneficiarse con la devolución impositiva es necesario que el gasto haya sido efectivamente pagado e incorporado en los costos vinculados a la actividad exportadora; por lo que, como la estructura de costos refleja las cantidades erogadas para obtener un determinado producto y representa todas las operaciones desde la adquisición de materia prima hasta su transformación en artículos de consumo o servicio, este documento es un requisito indispensable a efectos de demostrar que el gasto fue incorporado a la actividad. Aclara que no realizó la revisión extrañada debido a que el contribuyente no presentó toda la documentación y que un

flujograma, aun siendo explicado y completo, no reemplaza los documentos contables de costos que deben ser elaborados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- v. Arguye, en relación a los Gastos Personales, que Alzada fundamentó que las compras de navidad fueron registradas contablemente en la cuenta 5310211, por lo que dejó la observación de las facturas 2181 y 2182 (debió decir 2183) sin efecto por Bs173.-, sin explicar de qué manera las compras navideñas (pollos) puedan estar relacionadas con la actividad del contribuyente, como es la fabricación de objetos de madera, por lo que, en virtud de los incs. a) y b), art. 8 de la Ley 843, concordante con el art. 8 del DS 21530, las compras de navidad bajo ningún concepto pueden ser consideradas adquisiciones propias de la actividad de fabricación de artículos de madera y menos estar vinculadas con la exportación de los mismos.
- vi. Asimismo, señala que Alzada, sobre las facturas inexistentes y sin respaldo, establece que en el término probatorio, DEKMA BOLIVIA SA, presentó las facturas originales 2866 y 2869 de la empresa Deral SRL, por Bs3.716.- cada una, las que fueron contabilizadas en la cuenta Fletes de Exportación, omitiendo tomar en cuenta que DEKMA BOLIVIA SA no presentó toda la prueba requerida por la Administración; además, de la revisión de los documentos presentados en la etapa recursiva no se evidencian las facturas originales, sino simples fotocopias, por lo que se estaría vulnerando el derecho de valoración razonable de la prueba, puesto que la impugnación debía resolverse conforme a lo aportado oportunamente por las partes, ya que el contribuyente no pudo respaldar los conceptos observados; en consecuencia, no corresponde que Alzada realice el trabajo de la Administración revisando nuevas pruebas que fueron presentadas solamente en la etapa recursiva; además, no son de reciente obtención y carecen del juramento respectivo.
- vii. En el punto cuarto se refiere a que la Resolución de alzada impugnada, establece que la factura del activo fijo observado no fue declarada en el rubro 2) del formulario 1133, sino en el rubro 1) del mismo, lo cual implica solo incumplimiento formal en el llenado de formulario; omitiendo aplicar lo establecido en la RND 10-0004-03 y el art. 24 del DS 25465, ya que al no llenar el contribuyente el Rubro I, corresponde aplicar lo establecido en la RND citada, la cual señala que el llenado de los rubros de capital y activos fijos es de carácter obligatorio; cualquier ausencia de ellos torna ineficaz el Formulario 1133.

viii. Continúa el recurrente solicitando se tenga presente que revisados los registros contables de la Nota Fiscal por la compra de una cepilladora por Bs806.726,30.- se tiene que el 48% de la factura se encuentra respaldado, mientras que el restante 52% está registrado como aporte de la empresa MABET SA; en función del art. 4 de la Ley 843, DEKMA BOLIVIA SA no podía registrar como patrimonio propio la compra de un bien que no está respaldada por Escritura Pública de transferencia y/o por el avalúo técnico en caso de un bien usado, aspectos que no fueron analizados en instancia de alzada.

ix. Finalmente solicita se revoque la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, en la parte que causa perjuicios a la Administración Tributaria.

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

La Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz (fs. 120-126vta. del expediente), resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° 036/08, de 2 de diciembre de 2008, dejando sin efecto la restitución del crédito fiscal de Bs318.242.-, más mantenimiento de valor e intereses por IVA correspondiente a los períodos diciembre/05 y enero/06, manteniendo firmes y subsistentes Bs829.- por diciembre/05 y Bs1.690.- por enero/06, correspondientes al IVA indebidamente devuelto, con los siguientes fundamentos:

i. En cuanto a los registros contables, señala que DEKMA BOLIVIA SA presentó al SIN, entre otros, los comprobantes de Ingreso, Egreso, Diario, Libros Mayores, Kárdex de materia prima y materiales, sin sello y firma de los responsables de su elaboración, sin foliación y legalización por Notario de Fe Pública, incumplimiento de requisitos que ocasionó que se consideren como documentación no confiable, dando lugar al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° GDEA-DF-AISC-409-2008 de 21 de agosto de 2008.

ii. De la revisión de antecedentes, se evidencia que la empresa presenta oportunamente y conforme establecen los DS 25465 y 26630 la documentación de respaldo de sus solicitudes de devolución: facturas originales de compras y/o gastos que sustentan el pago efectivo del IVA, pólizas de exportación, así como los Estados Financieros de la gestión 2005-2006 debidamente firmados por los responsables de su preparación, y el Dictamen de Auditoría elaborado por la firma BDO Berthín Amengual & Asociados, producto de la revisión de los Estados Financieros en los que se aplicaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas

de Auditoría; en éstos se informa que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación patrimonial y financiera de la empresa; además, evidencia que se procedió a la foliación y notariado de sus registros contables, subsanando las observaciones realizadas; consiguientemente, no corresponde desconocer su contabilidad por incumplimiento de aspectos formales.

iii. El art. 20 del DS 25465 no prevé la pérdida del derecho al crédito fiscal por incumplimiento de aspectos formales, por lo que la Administración transgrede el principio de Reserva de Ley previsto en el art. 6 de la Ley 2492 (CTB); en consecuencia la falta de foliación y legalización de los registros contables no es causa de rechazo de las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), sino que constituye incumplimiento de deberes formales, que en este caso fue sancionado con la suma de 1.500.- UFV.

iv. Sobre la falta de presentación de la Estructura de Costos, expresa que costo es el monto económico que representa la fabricación de cualquier componente o producto, o la prestación de cualquier servicio, y está conformado por el precio de la materia prima, mano de obra directa, mano de obra indirecta y el costo de amortización de la maquinaria y de los edificios, por lo que en función del art. 3 del DS 25465, según el cual el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la Ley 843; y que la determinación del crédito fiscal para exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para las operaciones de mercado interno.

v. La empresa presentó flujogramas del proceso de producción en sus diferentes etapas, Libro Diario, Comprobantes de Ingreso y Egreso y Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, en los que verifica las cuentas de costos y gastos vinculados con la actividad de la empresa; en consecuencia, el exportador habría demostrado en su contabilidad la existencia de cuentas de costos de producción y gastos vinculados con la exportación, por lo que el SIN no realizó revisión puntual de las cuentas utilizadas en el proceso de producción; concluye indicando que al no ser la estructura de costos requisito para la SDI, no justifica la determinación de restitución de crédito fiscal.

vi. En relación al Crédito Fiscal depurado se evidencia en los papeles de trabajo que el SIN estableció un importe de Bs32.215.- por depuración del monto total de facturas por concepto de compras personales no vinculadas con la actividad exportadora, que

no corresponden al período, que no registran el NIT y/o razón social del contribuyente, error en el registro del importe y sin respaldo documental, correspondiente a los períodos diciembre/2005 y enero/2006.

vii. Señala, en cuanto a Gastos Personales no vinculados, que las facturas por hospedaje, combustible, tarjetas y productos para presentes navideños a los empleados, fueron depuradas por falta de vinculación con la actividad exportadora, conforme al art. 8, inc. a), de la Ley 843 y art. 8 del DS 21530; respecto a las compras de navidad indica que de acuerdo al Comprobante Diario 60, los gastos fueron apropiados a la cuenta 5310211, Gastos Festejos y Aniversarios, conforme se evidencia en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, por lo que deja sin efecto la observación de Bs173.- correspondiente a las facturas 2181 y 2182.

viii. Respecto a la nota fiscal 1972, por Bs2.967,57, emitida el 5 de diciembre de 2005 por Dama Telecomunicaciones SRL, observada porque el servicio de mantenimiento de computadoras corresponde a todo el año, no al período diciembre/2005, interpretación contraria a lo establecido por el art. 8 de la Ley 843, por ello deja sin efecto la depuración de crédito fiscal por Bs386.-. Con relación a las erogaciones por servicios de hospedaje, compra de combustible y tarjetas, entre otros, señala que se evidencia que el contribuyente no respaldó sus actividades y operaciones mediante libros y registros, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; consecuentemente, al no desvirtuar las observaciones de la Administración Tributaria, conforme a los arts. 76 y 215 de la Ley 2492 (CTB), confirma la observación de Bs671.- por estos conceptos.

ix. Sobre las facturas emitidas en períodos fiscales distintos al declarado, señala que el segundo párrafo, inc. f), num. 41, de la RA 05-0043-99, establece que los usuarios de los servicios públicos, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación la fecha de emisión de dichas Notas Fiscales, aun en el caso de que éstas no hubiesen sido canceladas; en consecuencia al evidenciarse en el Libro de Compras IVA que computó las facturas por servicios de telefonía e Internet, emitidas en noviembre y diciembre 2005, en los períodos de pago del servicio; es decir, diciembre/05 y enero/06 respectivamente, vulneró el art. 8 de la Ley 843 y la Resolución Administrativa citada; por lo que confirma la depuración de Bs1.263.-.

x. Referente a las Facturas que no consignan el NIT del comprador, la RA 05-0043-99, num. 22 inc. b), señala que para el cómputo del crédito fiscal las notas fiscales deben

especificar la razón social del comprador, no siendo obligatoria la nominatividad en las facturas de gas licuado, por lo que en virtud del inc. c) del mismo numeral, que establece como condición imprescindible consignar el RUC (NIT) del comprador, cuando éste sea sujeto pasivo del IVA, corresponde mantener la depuración de Bs573.-, por las facturas de gas licuado y servicio telefónico de los períodos diciembre/05 y enero/06, que no consignan el NIT del comprador.

xi. Con relación al error en el registro del importe de la factura en el período diciembre/05, **señala que** la empresa registró la factura 4420 emitida por La Papelera en el Libro de Compras IVA del período citado, por un importe de Bs62,70, siendo el importe correcto Bs506,61; en consecuencia, la depuración de la factura mencionada por un importe de Bs506,61 no corresponde, debido a que el importe declarado es inferior.

xii. Según el num. 16 de la RA 05-0043-99, las facturas que no cuentan con respaldo original y que presentan enmiendas no son válidas para crédito fiscal, por lo que habiendo presentado en el término probatorio de la etapa recursiva las facturas originales 2866 y 2869 de la empresa Deral SRL por Bs3.716,80 cada una, contabilizadas en la cuenta Fletes en exportaciones y canceladas con el cheque 431456 del Banco Nacional, conforme se verifica del Comprobante de Egreso E0601-0007; y siendo, que a la vez presentó la nota fiscal original N° 3310012 por Bs607, 75 emitida por Telecel, contabilizada mediante Comprobante de Diario D0512-0160, evidencia la existencia de las facturas observadas, dejando sin efecto la depuración de crédito fiscal por Bs1.045.- y mantiene el crédito observado de Bs12.- por falta de respaldo original de las facturas emitidas por SABSA, Irene Canazas y REPSOL del período diciembre 2005, es decir deja sin efecto el reparo de Bs1.670.- y mantiene la observación por Bs2.519.-.

xiii. En lo que respecta a la falta de registro de la factura 741, de 1 de diciembre de 2005, emitida por MABET SA por la provisión de una máquina cepilladora, en el Rubro 2 Bienes de Capital y Activos Fijos del Formulario 1133, señala que se registraron en el Rubro 1) todas las facturas de crédito fiscal correspondientes al período diciembre 2005 y en el rubro 3) las importaciones realizadas en dicho período, cuya sumatoria total asciende a Bs344.599.- importe que coincide con la suma total del libro de compras de diciembre 2005 y la declaración jurada F-143- N° Orden 15370852; por consiguiente ello constituye sólo un incumplimiento formal en el llenado del formulario, que no invalida el crédito del exportador.

xiv. Finalmente concluye que deja sin efecto el monto de Bs318.242.- que resulta de la diferencia de Bs320.761, otorgado por la Administración Tributaria mediante CEDEIM al exportador, manteniendo firme y subsistente el crédito indebidamente devuelto de Bs829.- correspondiente a diciembre/05 y Bs1.690.- por enero/06.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el 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 1 de junio de 2009, mediante nota ARITLP/0208/2009, de la misma fecha, se recibió el expediente ARIT/LPZ/0011/2009 (fs. 1-144 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 3 de junio de 2009 (fs. 145-146 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 147 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 **20 de julio de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 11 de marzo de 2008, la Gerencia Distrital El Alto del SIN notificó personalmente a Luis Fernando Calderón G., representante legal de la empresa DEKMA BOLIVIA SA, con la Orden de Verificación Externa F.7533 N° 0007OVE0539 para la verificación del IVA, en la modalidad CEDEIM BOLETA DE GARANTIA, que incluye los períodos fiscales diciembre 2005 y enero 2006 (fs. 5 de antecedentes administrativos c.1).

- ii. En la misma fecha, 11 de marzo de 2008, notificó el Requerimiento F. 4003 N° 90576 en el que la Administración Tributaria solicita duplicados de las declaraciones juradas del IVA, Libros de Compras y Ventas IVA, Notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestiones 2005-2006, Plan de Cuentas, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kárdex de Materia Prima, Productos en Proceso y Productos Terminados, Inventarios, DUE, Facturas de Exportación, Pólizas de Importación, Certificados de Salida, Estructura de Costos, RUE, NIT, Contratos con Proveedores, Guías de Tránsito y Documentos de Propiedad de Activos. La documentación solicitada fue presentada según Acta de Recepción de Documentos de 24 de marzo de 2008 (fs. 6 y 9-10 de antecedentes administrativos c.1).

- iii. El 8 de agosto de 2008, la Administración Tributaria elaboró Acta de Acciones u Omisiones (Inspección Ocular) en la que detalla aspectos tales como ser: actividad principal, ubicación, número de dependientes, entidades bancarias con las que trabaja, principales proveedores y clientes, entre otros datos (fs. 11-12 de antecedentes administrativos c.1).

- iv. El 14 de agosto de 2008, la Administración Tributaria, mediante nota GDEA DF-C-488/2008, solicitó a DEKMA SA la presentación de documentación complementaria consistente en: Testimonio de Constitución, Poder del Representante Legal, Kárdex de la Materia Prima adquirida de MABET SA e informe de los ingresos de materia prima al Almacén de las facturas de compras 749, 1503, 1505 y 1507, Medios fehacientes de pago de las facturas 741, 749, 1503, 1505 y 1507 por compras a MABET SA, Documentos de propiedad de activos, Documentos de respaldo de compras de activos fijos y Partes de Producción de los períodos verificados; tal documentación fue entregada por DEKMA SA el 26 de agosto de 2008, según Acta de Recepción de Documentos (fs. 27 y 29 de antecedentes administrativos c.1).

v. El 21 de agosto de 2008, la Administración Tributaria emitió el Acta de Acciones u Omisiones que fue puesta en conocimiento del contribuyente, y en la que consta que: **1)** Los Comprobantes de Contabilidad, el Libro Diario y el Libro Mayor de DEKMA SA, no se encuentran encuadernados ni foliados, **2)** Los Comprobantes de Contabilidad no cuentan con las firmas y nombres del Gerente General, Contador y Beneficiario; tampoco tienen el sello de la empresa y gran parte de los Comprobantes de Egreso no llevan firmas, nombres ni sello de los proveedores a quienes se habría pagado por los bienes y servicios adquiridos, y **3)** Los Kárdex de Materia Prima, Productos en Proceso y Productos Terminados no demuestran los ingresos en cantidades y valores para cada proceso, registros que deben estar rubricados por los responsables de su elaboración, aprobación y autorización de las salidas, registros auxiliares que no se encuentran legalizados ante Notario de Fe Pública; además, no permiten verificar la relación de gastos con los materiales utilizados por período para la obtención del producto exportado (fs. 31 de antecedentes administrativos c.1).

vi. El 21 de agosto de 2008, la Administración Tributaria notificó al representante legal de DEKMA SA con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-409-2008, GDEA-DF-AISC-408-2008 y GDEA-DF-AISC-407-2008, todos de 15 de agosto de 2008, debido a que el contribuyente: 1) Incumplió con la obligación de legalizar en forma mensual sus registros contables por los períodos de abril 2005 a marzo 2006, 2) No registró las Facturas Comerciales de Exportación en los Libros de Ventas IVA correspondientes a los períodos diciembre 2005 y enero 2006, y 3) Presentó la documentación solicitada de manera parcial y fuera del plazo establecido en el Requerimiento; hechos que incumplen el inc. c), num. 95 y el num. 86 de la RA 05-0043-99, además del num. 8, art. 70 de la Ley 2492 (CTB), resolviendo instruir el Inicio de los Sumarios Contravencionales al encontrarse su conducta prevista en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) como incumplimientos de deberes formales y sancionando los dos primeros con una multa de 1.500 UFV cada uno, y el tercero con 3.000 UFV (fs. 33, 37 y 41 de antecedentes administrativos c.1).

vii. El 26 de agosto de 2008, la Administración Tributaria emitió el Acta de Inexistencia de Elementos debido a que DEKMA SA no presentó la siguiente documentación: Estructura de Costos y Documentos por la compra del activo fijo (máquina cepilladora) adquirido de MABET SA (fs. 30 de antecedentes administrativos c.1).

viii. El 17 de septiembre de 2008, la Administración Tributaria notificó al representante legal de DEKMA SA con las Resoluciones Finales de Sumario GDEA/DF/RFS/N° 988/2008, GDEA/DF/RFS/N° 987/2008, GDEA/DF/RFS/N° 986/2008, todas de 11 de

septiembre de 2008, señalando que el contribuyente canceló las sanciones establecidas de 1.500 UFV las dos primeras cada una y 3.000 UFV la tercera; por lo que declara cancelados los Autos Iniciales de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-409-2008, GDEA-DF-AISC-408-2008 y GDEA-DF-AISC-407-2008 respectivamente, todos de 15 de agosto de 2008 (fs. 32, 36 y 40 de antecedentes administrativos c.1).

- ix. El 31 de octubre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe Final GDEA-DF-I-1798-2008, el cual concluye como resultado de la verificación, que a DEKMA SA se le devolvió indebidamente en Certificados de Devolución Impositiva por IVA Bs320.761.-, debido a los siguientes observaciones: **1)** Los comprobantes de ingresos, egresos, kárdex y otros no llevan firma de quien preparó y revisó los registros contables, no presentó estructura de costos y métodos de costos, **2)** Se observan facturas de compras no vinculadas con la actividad exportadora, así como notas fiscales que incumplen los nums. 22 y 41 de la RA 05-043-99, **3)** No presentó toda la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 90574 como ser estructura de costos, documentos de propiedad de activos fijos y otros, y **4)** No cumplió las condiciones para presentar las DUDIE correspondiente a diciembre 2005 sobre el crédito fiscal IVA originado en activos fijos.

Por lo señalado y considerando que según los arts. 125 y 128 de la Ley 2492 (CTB), habrá una correcta devolución cuando se origine en documentos ciertos, idóneos y que reflejen hechos generadores del impuesto, concluye que se devolvió indebidamente CEDEIM por Bs320.761.- (importe que coincide con el IVA total solicitado) debido a que no cuenta con respaldo documentario suficiente; estableciendo un total adeudado de Bs764.322.- equivalentes a 531.067 UFV los cuales incluyen el monto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por la contravención tipificada como omisión de pago según el art. 165 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 1287-1296 de antecedentes administrativos, c. 7).

- x. El 18 de noviembre de 2008, DEKMA SA, mediante nota presentada a la Administración Tributaria, solicita se le proporcione el informe preliminar de la verificación realizada, para presentar aclaraciones, descargos y/o documentación complementaria en los casos que corresponda (fs. 1438 de antecedentes administrativos, c.8).

- xi. El 24 de noviembre de 2008, en respuesta, la Administración Tributaria emitió el proveído GDEA-DF-PROV-0120/2008 aclarando que al haberse evidenciado

incumplimiento de los deberes formales, se notificó al exportador con Autos de Sumario Contravencional y Acta de Acciones y Omisiones, además de que se le comunicó el estado del trámite y la repercusión de la ausencia de los documentos requeridos y no entregados; asimismo, la Administración Tributaria procesa el trámite en mérito a lo dispuesto en el art. 128 de la Ley 2492 (CTB), que establece que cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa (fs. 1440 de antecedentes administrativos).

xii. El 18 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de DEKMA SA con la Resolución Administrativa N° 036/08, de 2 de diciembre de 2008, la cual determina la obligación impositiva del contribuyente en Bs395.243.- equivalentes a 271.533.- UFV por el monto indebidamente devuelto correspondiente a las DUDIEs 2129929787 y 2130430796 por IVA correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 2005 y enero 2006 (fs. 1457-1463vta. de antecedentes administrativos).

IV. 2. Alegatos de las partes.

IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.

La Empresa DEKMA BOLIVIA SA, el 30 de junio de 2009, dentro el término establecido, presentó alegatos escritos en esta instancia jerárquica (fs. 150-153 vta. del expediente) señalando lo siguiente:

- i. Sobre la supuesta falta de consideración de lo establecido en la Constitución Política del Estado, arts. 66 num. 11), 70 de la Ley 2492, 36 y 43 del Código de Comercio y 35 del DS 24051, alega que a lo largo del recurso de alzada, con la documentación presentada, demostró que las transacciones que generaron los créditos fiscales apropiados por DEKMA BOLIVIA SA, sí existieron y que tiene respaldo de terceros como entidades bancarias y los mismos proveedores.
- ii. Señala que en razón del principio de legalidad no existe ninguna norma concreta que desestime la validez de documentos contables por no cumplir con requisitos formales, aspecto que se evidencia de los artículos del Código de Comercio transcritos por el SIN, que no respaldan la sanción que se pretende aplicar, toda vez que el art. 43 del citado Código establece que la falta de cumplimiento de lo señalado en los arts. 41 y 42, resta validez probatoria a los libros de contabilidad, vale decir

que no estén representados en idioma castellano y moneda nacional, haber alterado el orden progresivo de fechas de las operaciones, dejar espacios en blanco, efectuar interlineaciones, superposiciones, raspaduras, tachaduras, enmiendas en todo o en parte de los asientos, arrancado hojas, alterado el orden de foliación o mutilado las hojas de los libros.

- iii. En relación a la Estructura de Costos, aduce que el SIN omite hacer referencia a los Estados Financieros de las gestiones 2005 y 2006 y flujogramas, que detallan las diferentes etapas y procedimientos a efectos de dar cumplimiento con su giro comercial; asimismo, indica que se habría proporcionado la hoja de Sumas y Saldos que junto a los cuadros detallados en instancia de alzada, explican los conceptos de costos incurridos en los diferentes procesos industriales, cuya información no fue observada por el primer fiscalizador; sin embargo, el segundo fiscalizador en desconocimiento de la explicación vertida al primero, emite Acta de Inexistencia de elementos, sin haber requerido mayor información sobre los costos; además, que no existe ninguna norma que obligue a la empresa a contar con una estructura de costos y más cuando éstos puede deducirse de los documentos contables señalados.
- iv. Por otra parte, dentro los conceptos por gastos personales se refiere al crédito fiscal depurado por compras navideñas, la Administración Tributaria se refiere a las facturas 2181 y 2182, señalando que alzada no explica cómo se encuentran vinculadas y se limita a transcribir al art. 8 de la Ley 843; al respecto el SIN no considera que el crédito fiscal por las mismas ya fue depurado por DEKMA BOLIVIA SA, por lo que no se habría apropiado como crédito que respalde la operación de exportación o a efectos de contabilizar el monto de devolución por las exportaciones efectuadas; recuerda que este concepto no fue comprometido a efectos de devolución impositiva y se mantuvo como crédito para el mercado interno, aspectos que no fueron objeto de revisión en el presente caso.
- v. Sobre las facturas emitidas por la empresa DERAL SRL, señala que el SIN no revisó las facturas 42 y 46 del proveedor DERAL SRL, proporcionadas en la fiscalización, por el importe de Bs3.716,80 cada una, por transporte de productos de DEKMA BOLIVIA SA al Puerto de Arica, documentación que consta en actuados administrativos, siendo incomprensible que la Administración señale que dichas facturas no fueron presentadas y que únicamente constarían copias de las mismas; además, indica que en las Actas de Infracción emitidas no se hace referencia a la falta de presentación de las facturas referidas.

- vi. En cuanto a la vulneración del DS 25465 y art. 15 de la RND 10-004-03 referente al error en el llenado del F-1133, alega que el SIN omite señalar que dicho incumplimiento es formal, toda vez que el art. 15 de la Resolución referida dispone que la no presentación del F-1133 significaría el rechazo de la Solicitud de Devolución Impositiva; en consecuencia al haber DEKMA BOLIVIA SA presentado el formulario con una omisión involuntaria en el rubro 2), no invalida su crédito fiscal; y que de acuerdo con la jerarquía normativa dispuesta en el art. 228 de la Constitución Política del Estado abrogada, las Leyes 1489, 1963, 843 y 2492, como los DS 21530 y 25465, norman la devolución impositiva; por lo que una Resolución Administrativa de carácter menor no es obligatoria para el exportador, lo cual determina que no pueda oponerse una formalidad frente a lo previsto como obligatorio según Ley.
- vii. Respecto a la inexistencia de documentación sobre la adquisición de una máquina cepilladora, activo fijo de propiedad de DEKMA BOLIVIA SA, alega que la misma fue comprada en parte, es decir por el 48%, y el restante 52% fue aportado por la empresa socia MABET SA, y que únicamente se apropió del crédito fiscal relacionado con el 48%, a cuyo efecto señala que presentó la factura de venta en dicho porcentaje; además del certificado emitido por MABET SA en la que ratifica la venta efectuada, la factura y el cheque cobrado, así como también la certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia sobre la emisión y cobro del cheque 431383; inclusive, presentó la documentación de Verificación de Registro Activo, donde cursa copia de la factura, el comprobante de egreso, copia del cheque y registro en el Libro Mayor y Cuadro de Depreciaciones de Maquinaria y Equipo.
- viii. Finalmente señala que al haber sido objeto de observaciones formales cuando las transacciones que respaldan los créditos apropiados surgen de operaciones reales, solicita se confirme la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009.

IV.3. Antecedentes de derecho.

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

Art. 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

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.

Art. 81. (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas).

Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Art. 100 (Ejercicio de la Facultad). La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

Art. 160 (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;

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's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

ii. Ley 843, de Reforma Tributaria.

Art. 4. El hecho imponible se perfeccionará:

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Art. 11. 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 o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen.

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

iii. Ley 1489, de 16 de abril de 1993, modificado por a Ley 1963 de 1 de marzo de 1999.

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

iv. Código de Comercio, Decreto Ley 14379, de 25 de febrero de 1977.

Art. 27. (Objeto del Registro). El Registro de Comercio tiene por objeto llevar la matrícula de los comerciantes y la inscripción de todos los actos, contratos y documentos respecto de los cuales la Ley establece esta formalidad.

Art. 36. (Obligación de llevar contabilidad). Todo comerciante está en la obligación de 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, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden

Art. 37. (Clases de libros). El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros.

Podrá llevar además aquellos libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios

Art. 40. (Forma de presentación de los libros). Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de FE PUBLICA para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna.

La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos,

del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto.

Cuando se trate de sociedades por acciones, la autorización se la otorgará previo dictamen favorable del respectivo órgano administrativo de control.

Art. 41. (Idioma y moneda). Los asientos contables deben ser efectuados obligatoriamente en idioma castellano, expresando sus valores en moneda nacional. Sin embargo, para fines de orden interno, podrá usarse un idioma distinto al castellano y expresar sus valores en moneda extranjera.

Art. 42. (Prohibiciones.) En los libros de contabilidad se prohíbe:

- 1) Alterar el orden progresivo de fechas de las operaciones;
 - 2) Dejar espacios en blanco;
 - 3) Hacer interlineaciones o superposiciones;
 - 4) Efectuar raspaduras, tachaduras o enmiendas en todo o parte de los asientos;
 - 5) Arrancar hojas, alterar el orden de foliación o mutilar las hojas de los libros.
- Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advierta, explicando con claridad su concepto.

Art. 62. (Prueba entre comerciantes). Los libros y papeles comerciales llevados con todos los requisitos exigidos por este Capítulo, constituyen plena prueba en las controversias mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente. Quien los utilice como prueba no sólo estará a lo favorable, sino también a lo que resulte en contra suya.

Si en un litigio una de las partes presenta libros llevados con los requisitos señalados por Ley, y la otra sin ellos, se resolverá conforme a los de la parte que los lleve en forma, mientras no se presente plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros. (Ley de Reforma Tributaria N° 843 de 20 de mayo de 1986- Ley SAFCO N° 1172 de 20 de julio de 1990).

Si los libros de ambas partes no se sujetan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de los mismos y sólo se tomarán en cuenta las demás pruebas aportadas al litigio.

Art. 142. (Capital Social) El capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse conforme a las cláusulas establecidas en la escritura social

o en los estatutos, salvo que disposiciones legales establezcan, capitales mínimos para determinadas actividades comerciales.

La resolución de aumento o reducción de capital se inscribirá en el Reglamento de Comercio previa publicación conforme al artículo 131, la publicación se hará por tres veces consecutivas.

El aumento de capital por revalúo de activos se sujetará a las disposiciones legales que regulan la materia.

Art. 150. (Aportes de bienes). En las aportaciones de bienes, éstos deben ser determinados y se entiende que los mismos son objeto de traslación de dominio. En tal virtud, el riesgo de los bienes estará a cargo de la sociedad., a partir del momento de la entrega.

Si no se efectúa la entrega, la obligación del socio se convierte en la de aportar una suma de dinero por el equivalente que deberá cubrir en el plazo de treinta días. En el caso de bienes inmuebles debe extenderse, las correspondientes escrituras públicas e inscribirse en las oficinas de Registro de Derechos Reales y en el Registro de Comercio.

El aporte de derechos de propiedad sobre bienes no exime al aportante de las garantías de saneamiento por evicción y vicios o defectos ocultos.

Art. 255. (Derecho preferente). Los accionistas tienen derecho preferente para suscribir nuevas acciones en proporción al número que posean. La sociedad hará el ofrecimiento mediante avisos en un órgano de prensa de circulación nacional por tres días consecutivos. Los accionistas pueden ejercer su derecho preferente dentro del plazo de treinta días, computados desde la fecha de la última publicación, si las estatutos no prevén un plazo mayor.

Art. 343. (Aumento de Capital). Por resolución de la junta general extraordinaria, se puede aumentar el capital social hasta el límite del capital autorizado, respetando el derecho preferencial de los accionistas señalado en el artículo 255. Para el aumento del capital autorizado deberá observarse el artículo 256 y modificarse los estatutos en la parte pertinente, corriendo el trámite señalado en los artículos 130, 131 y 132.

Art. 344. (Inscripción). La resolución de aumento de capital autorizado se inscribirá en el Registro de Comercio, conforme señala el artículo 142.

v. DS. 25465, de 23 de julio de 1999, reglamento de la devolución de impuestos.

Art. 3. (Impuesto al Valor Agregado). El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del artículo 11 de la Ley N° 843 (texto ordenado vigente).

Art. 20. (Obligación de los exportadores). Los exportadores que soliciten y obtengan la devolución de impuestos deben llevar registros contables establecidos por disposiciones legales y estados financieros que cumplan las normas jurídicas aplicables y los principios de contabilidad generalmente aceptados, establecidos por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, así como conservar la documentación de respaldo correspondiente.

vi. DS 21530, Reglamento del IVA.

Art. 13. Las normas a que se debe ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros que deberá llevar el contribuyente, según dispone el artículo 13 de la Ley 843, serán las contenidas en la norma administrativa que dicte la Dirección General de Impuestos Internos.

vii. DS 24051, Reglamento del IUE.

Art. 35. Los sujetos obligados a llevar registros contables, definidos en el inciso a) de l artículo 3 del presente reglamento, deberán llevarlos cumpliendo, en cuanto a su numero y a los requisitos que deben observarse para su llenado, las disposiciones contenidas sobre la materia en el Código de Comercio para determinar los resultados de su movimiento financiero contable imputable al año fiscal. Los Estados Financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados y convalidados para efectos tributarios y de acuerdo a lo establecido en el Artículo 48 de este reglamento.

viii. RA 05-0043-99, de 13 de agosto de 1999, Sistema de Facturación.

Num. 89. Conforme a lo establecido en los artículos 40 y 41 del Código de Comercio, los libros VENTAS IVA Y COMPRAS IVA, deberán ser encuadernados, foliados, y

antes de su utilización autorizados por Notario de Fe Pública, quien dejara constancia en el primer folio de cada libro del uso que tendrá, el número de folios que tendrá, el número de folios que contiene y sellara todas las hojas.

Num. 98. De acuerdo al inciso 1ro. Literal a) del Artículo 142 del Código Tributario, el incumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución constituye incumplimiento de los Deberes Formales y será sancionado con la multa que establece el primer párrafo del Artículo 121 del Código Tributario, por cada libro caído en infracción.

ix. RND 10-0004-03, de 11 de marzo de 2003, procedimiento para el trámite de las devoluciones impositivas.

Art. 15. El crédito IVA –Activos Fijos acumulado en la importación, adquisición, reparación o mantenimiento de bienes de capital, será devuelto a los exportadores en las mismas condiciones que el IVA corriente.

El llenado de los rubros bienes de capital y activos fijos (facturados e importados) en el Formulario 1133 es de carácter obligatorio para los exportadores que soliciten la devolución del CREDITO IVA- ACTIVOS FIJOS, y la no presentación del mismo significará el rechazo de las Solicitudes de Devolución Impositiva.

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.4.1. Valor probatorio de los registros contables.

- i. Manifiesta la Administración Tributaria que la Resolución de Alzada erróneamente establece que la falta de foliación y legalización de los registros contables solo constituyen incumplimiento de deberes formales, desconociendo lo establecido en la CPE en cuanto a acatar y cumplir con lo dispuesto en las leyes; razón por la que DEKMA BOLIVIA SA debió cumplir la normativa relacionada a la devolución impositiva; considerar que la contabilidad del contribuyente solo vulnera aspectos formales, vulnera la normativa y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), ya que el incumplimiento de disposiciones legales es un desacato a la Ley y demás normas conexas.
- ii. Añade que los documentos presentados por el contribuyente, entre ellos: Libros contables, Comprobantes de Egreso y Kárdex no llevan firmas, nombre ni apellidos

de quienes los prepararon y/o revisaron, además la falta de encuadernación, foliación, apertura y cierre por Notario de Fe Pública conlleva a que carezcan de valor probatorio, más cuando en virtud del num. 11, art. 66, de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria está facultada a exigir respaldo de las operaciones de devolución impositiva, y que su ausencia hará presumir su inexistencia.

- iii. Por otra parte, la empresa DEKMA BOLIVIA SA, en alegatos, señala sobre la supuesta falta de consideración de lo establecido en la CPE, arts. 66 num. 11), 70 de la Ley 2492 (CTB), 36, 43 del Código de Comercio y 35 del DS 24051, que con la documentación presentada en el recurso de alzada demostró que las transacciones que generaron los créditos fiscales apropiados por DEKMA BOLIVIA SA, sí existieron y cuentan con respaldo de terceros como ser entidades bancarias y los mismos proveedores.
- iv. Asimismo, indica que en razón del Principio de Legalidad no existe ninguna norma que desestime la validez de documentos contables por no cumplir requisitos formales, lo que se evidencia en los artículos del Código de Comercio transcritos por el SIN, que no respaldan la sanción que se pretende aplicar, toda vez que el art. 43 del citado Código establece que la falta de cumplimiento de lo señalado en los arts. 41 y 42, (si no están en idioma castellano y moneda nacional, orden progresivo de fechas de las operaciones alterado, espacios en blanco, interlineaciones, superposiciones, raspaduras, tachaduras, enmiendas en todo o en parte de los asientos, arrancado hojas, alterado el orden de foliación o mutilado las hojas de los libros) resta validez probatoria a los libros de contabilidad.
- v. Al respecto, se debe señalar que la prueba está definida en el Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas y Sociales de Manuel Ossorio como *el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas*; asimismo en cuanto a la prueba plena señala que es *la que por sí sola, basta para que se tenga por demostrado un hecho* (OSSORIO Manuel “Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas y Sociales” pags. 625 y 627).
- vi. Por otra parte, para la doctrina, no todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica **configurar en forma específica las distintas transgresiones que**

pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso (VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9° Edición p. 525). (Las negrillas son nuestras).

vii. En relación a los deberes formales el tratadista Dino Jarach, en su texto *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 430, explica que “*Se denominan deberes formales las obligaciones que **la ley o las disposiciones reglamentarias** y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, **por delegación de la ley** impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos*”, vale decir que el cumplimiento de los deberes formales se halla relacionado con el deber de los sujetos pasivos de colaborar al sujeto activo en sus actividades de Administración Tributaria (las negrillas son nuestras).

viii. En nuestro ordenamiento jurídico el num. 4), art. 70, de la Ley 2492 (CTB), determina para el sujeto pasivo la obligación de respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme establezcan las disposiciones normativas respectivas; asimismo, el art. 20 del DS 25465, que reglamenta la devolución impositiva, establece que los exportadores que soliciten y obtengan la devolución de impuestos deben llevar registros contables establecidos por disposiciones legales y estados financieros que cumplan las normas jurídicas aplicables y los principios de contabilidad generalmente aceptados, establecidos por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, así como conservar la documentación de respaldo correspondiente.

ix. En ese entendido, la Ley 1489 modificada por la Ley 1963, en su art. 13, dispone que el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, y que la forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley 843, disposición que establece que cuando no se pueda compensar el crédito fiscal imputable contra operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante, será reintegrado al exportador mediante notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento del IVA; consiguientemente, el art. 13 del DS 21530 dispone en cuanto a los registros que debe llevar el contribuyente, que éstos serán los contenidos en la norma

reglamentaria que dicte el SIN, a cuyo efecto dicha entidad emitió la RND 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999.

x. La RND 05-0043-99 en la parte de registro de operaciones num. 89, expresa que los libros de ventas y compras IVA deben cumplir con los requisitos establecidos en los arts. 40 y 41 del Código de Comercio; el num. 98 de la misma resolución dispone que **el incumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución constituye incumplimiento de los deberes formales, hecho sancionado con una multa de acuerdo a los arts. 121, 142 inc. 1-a) de la Ley 1340 (CTb)** (las negrillas son nuestras).

xi. Asimismo, el art. 35 del DS. 24051 establece que los sujetos obligados a llevar registros contables deberán llevarlos cumpliendo con la numeración y los requisitos regulados en las disposiciones del Código de Comercio; por su parte el art. 36 del Código de Comercio establece que los comerciantes están obligados a llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa; asimismo, el art. 40 de la citada norma dispone que los comerciantes tienen la obligación de presentar los libros encuadernados y foliados, ante un Notario de Fe Pública, debiendo contener acta sobre el uso que se le dará, nombre a quien pertenece, número de folios, fecha, firma y sello del Notario; añade que son también válidos los asientos que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico que posteriormente deberán ser encuadernados correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna.

xii. A la vez el art. 62 del Código de Comercio establece **que los libros y papeles llevados con todos los requisitos exigidos, constituyen plena prueba en las controversias, y quien los utilice como prueba no sólo estará a lo favorable, sino también a lo que resulte en contra suya; asimismo señala que si los libros no se sujetan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de los mismos y solo se tomarán en cuenta las demás pruebas aportadas** (las negrillas son nuestras).

xiii. En cuanto al incumplimiento de deberes formales, el num. 5 del art. 160 de la Ley 2492 (CTB), establece que son contravenciones tributarias **el Incumplimiento de otros deberes formales**; asimismo el art. 162-I de la citada Ley 2492 (CTB) dispone que *“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) 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***” (Las negrillas son nuestras).

xiv. En el presente caso, de la revisión y compulsación de antecedentes se evidencia que en virtud de la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0539, modalidad CEDEIM BOLETA DE GARANTIA, para la verificación del IVA períodos diciembre 2005 y enero 2006, la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 90576, solicitó la presentación de los duplicados de las declaraciones juradas del IVA, Libros de Compras y Ventas IVA, Notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría gestiones 2005-2006, Plan de Cuentas, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kárdex de Materia Prima, Productos en Proceso y Productos Terminados, entre otros documentos; documentación, que fue presentada según Acta de Recepción de Documentos de 24 de marzo de 2008. Adicionalmente, según nota GDEA DF-C-488/2008 solicitó a DEKMA BOLIVIA SA, kárdex de Materia Prima adquirida de MABET SA e informe de los ingresos de materia prima al Almacén, medios fehacientes de pago por compras a MABET SA, documentos de propiedad de activos, documentos de respaldo de compras de activos fijos y partes de producción de los períodos verificados; documentación que fue entregada por DEKMA BOLIVIA SA el 26 de agosto de 2008 según Acta de Recepción de Documentos.

xv. Iniciada la revisión, la Administración Tributaria emitió tres Actas de Acciones u Omisiones (fs. 31 de antecedentes administrativos), en las que observó que: **1)** Los Comprobantes de Contabilidad, el Libro Diario y el Libro Mayor de DEKMA BOLIVIA SA, no se encuentran encuadernados ni foliados, **2)** Los Comprobantes de Contabilidad no cuentan con las firmas y nombres del Gerente General, Contador y Beneficiario; tampoco tienen el sello de la empresa y gran parte de los Comprobantes de Egreso no llevan firmas, nombres ni sello de los proveedores a quienes se habría pagado por los bienes y servicios adquiridos, y **3)** Los Kárdex de Materia Prima, Productos en Proceso y Productos Terminados no demuestran los ingresos en cantidades y valores para cada proceso, registros que deben estar rubricados por los responsables de su elaboración, aprobación y autorización de las salidas, registros auxiliares que no se encuentran legalizados ante Notario de Fe Pública, además no

permiten verificar la relación de gastos con los materiales utilizados por período para la obtención del producto exportado.

xvi. Dichos aspectos fueron puestos en conocimiento de DEKMA BOLIVIA SA a través de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-409-2008, GDEA-DF-AISC-408-2008 y GDEA-DF-AISC-407-2008, todos de 15 de agosto de 2008, al encontrarse su conducta prevista en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) que sanciona el incumplimiento de deberes formales con una multa de 1.500 UFV cada uno, y el tercero con 3.000 UFV; posteriormente, el 17 de septiembre de 2008, la Administración Tributaria notificó a DEKMA BOLIVIA SA con las Resoluciones Finales de Sumario GDEA/DF/RFS/N° 988/2008, GDEA/DF/RFS/N° 987/2008, GDEA/DF/RFS/N° 986/2008, todas de 11 de septiembre de 2008, señalando que canceló las sanciones establecidas; por lo que declara cancelados los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (fs. 32, 33, 36, 37, 40 y 41 de antecedentes administrativos).

xvii. Finalmente, el 18 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria notificó a DEKMA BOLIVIA SA con la Resolución Administrativa N° 036/08, de 2 de diciembre de 2008, que determina como indebidamente devuelto el total del importe solicitado como devolución impositiva de Bs320.761.- debido a que la documentación contable y financiera presentada, no cumple con los preceptos del Código de Comercio, aplicados en virtud del art. 35 del DS 24051, concordante con el art. 70 de la Ley 2492 (CTB), obligación que a la fecha de la Resolución incluidos los accesorios asciende a Bs395.243.- equivalentes a 271.533 UFV.

xviii. En el contexto legal citado y considerando que en la Ley 2492 (CTB) no existe norma expresa en cuanto a los libros contables, en aplicación del art. 35 del DS 24051, aplicable en materia tributaria de acuerdo al 5-II de la Ley 2492 (CTB), corresponde considerar lo dispuesto en el Código de Comercio; en ese entendido, se debe precisar que según el art. 37 del Código de Comercio, **los registros contables que un comerciante se encuentra obligado a llevar son los libros: Diario, Mayor, de Inventario y Balances**, los cuales, de acuerdo al art. 40, deben ser encuadernados y foliados ante Notario de Fe Pública, además de cumplir una serie de requisitos.

xix. Los libros observados por la Administración Tributaria, según Acta de Acciones u Omisiones de 21 de agosto de 2008, son el libro Diario y Mayor por no cumplir los requisitos señalados en el art. 40 del Código de Comercio, por lo que dichos

documentos no constituyen prueba plena, conforme lo establece el art. 62 del citado cuerpo legal, además que la sanción de dicho incumplimiento le fue comunicada a DEKMA BOLIVIA SA según el Auto Inicial de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-409-2008, en la que se le impuso una multa de 1.500 UFV, en cumplimiento del art. 162-I de la citada Ley 2492 (CTB); sin embargo, no se puede desconocer el crédito fiscal de un exportador porque los libros Diario y Mayor no cumplan los requisitos señalados, por cuanto la norma sustantiva **no refiere que la falta de aspectos formales verificados en los mismos constituyan causal de rechazo para la devolución impositiva; lo que corresponde** en todo caso es desconocer dichos registros como prueba, tal como lo dispone el art. 62 del Código de Comercio, debiendo la Administración Tributaria, obtener mayores pruebas como respaldo a sus observaciones.

xx. Por otra parte, sobre lo señalado por DEKMA BOLIVIA SA, en alegatos en sentido que con la documentación presentada junto a su recurso de alzada demostró que las transacciones que generaron los créditos fiscales sí existieron, corresponde señalar que de la revisión de la documentación aportada, como ser Comprobantes de Diario (Libro Diario) cuya encuadernación, foliación y notariación son obligatorios según el art. 40 del Código de Comercio, así como los Comprobantes de Ingresos y Egresos cuya encuadernación, foliación y notariación no es obligatoria, salvo para servir como medio de prueba, según lo establecido en el segundo párrafo del art. 27 del Código citado, documentos en los que se evidencia que su notariación fue realizada el 24 de noviembre de 2008, por lo que en el momento de la fiscalización, estos registros no constituían prueba plena.

xxi. Es a partir de su notariación que dichos registros tienen valor probatorio, por lo que fueron presentados por DEKMA BOLIVIA SA junto a su recurso de alzada; sin embargo, en aplicación del art. 81 de la Ley 2492 (CTB), dichas pruebas serán apreciadas conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; por lo que corresponde aceptarlas previa demostración por parte del sujeto pasivo de que la omisión no fue por causa propia y bajo juramento de reciente obtención, requisitos que DEKMA BOLIVIA SA no cumplió, por lo que ya no corresponde la valoración de dichos registros contables.

xxii. Seguidamente, se debe efectuar el análisis con relación a los Kárdex y otros registros como comprobantes, entre otros, que fueron también observados por la Administración Tributaria por no cumplir aspectos formales, como ser que no fueron

encuadrados y foliados ante Notario de Fe Pública, además por no contener las firmas de quienes elaboraron y autorizaron el registro de las operaciones en dichos registros; para ello es pertinente citar el art. 37-II del Código de Comercio que dispone que el comerciante **podrá** llevar además, aquellos libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control, los cuales tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el art. 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios. Por lo señalado, se colige que la normativa citada no obliga a elaborar al exportador dichos registros, menos que éstos cumplan requisitos que no están obligados; sin embargo, a efectos de servir como medio probatorio, es el exportador quien tiene mayor interés de que sus registros cumplan los requisitos señalados a efectos de demostrar operaciones que respalden sus solicitudes.

xxiii. En este razonamiento, si bien el art. 20 del DS 25465 establece la obligatoriedad de llevar registros contables y Estados Financieros que cumplan la norma jurídica aplicable así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ésta **no refiere -reiteramos- que la falta de aspectos formales verificados en los mismos constituyan causal de rechazo para la devolución impositiva**, por lo que la observación a los libros Diario y Mayor así como los registros auxiliares, no es causal *per se* para disponer que no corresponde la devolución impositiva, más si en el presente caso, la Administración Tributaria ya calificó y aplicó la sanción correspondiente al incumplimiento de deberes formales mediante Auto de Sumario Contravencional GDEA-DF-AISC-409-2008, sanción que fue cancelada como se evidencia en la Resolución Final de Sumario GDEA/DF/RFS/N° 988/2008.

xxiv. Con relación a las prohibiciones en los libros de contabilidad establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, como ser alteraciones, espacios en blanco, interlineaciones, superposiciones, raspaduras, tachaduras, enmiendas, arrancar hojas, alterar la foliación o mutilar hojas de los libros, corresponde señalar que la Administración Tributaria no demostró ni señala en concreto cuáles fueron estos aspectos vulnerados, por lo que dicha observación no amerita mayores argumentos.

xxv. Asimismo, cabe recordar que la Administración Tributaria según el Informe Final GDEA-DF-I-1798-2008 punto 4.11 (fs. 1293 de antecedentes administrativos), señala que realizó control cruzado del 87.86% y 92.81% de las facturas correspondientes a los períodos fiscalizados de diciembre 2005 y enero 2006 respectivamente, mediante el sistema SIRAT 2, módulo de información de terceros, de cuyo resultado concluye

que los datos de las facturas verificadas son coincidentes; consiguientemente, no corresponde que respaldado en aspectos formales relativos a registros contables, la Administración Tributaria depure todo el crédito fiscal del exportador, por lo que en este punto corresponde confirmar la resolución de alzada que revocó la depuración de todo el crédito fiscal.

IV.4.2. Inexistencia de la estructura de costos.

- i. Manifiesta la Administración Tributaria, que según la Resolución de Alzada no revisó las cuentas por compras de materia prima, materiales, servicios y otros utilizados en el proceso de producción, por tanto, la decisión de que el exportador restituya el crédito fiscal por **inexistencia de la estructura de costos**, no se encuentra justificada, y que su presentación no es requisito para la solicitud de devolución del IVA; criterio que no considera correcto ya que el contribuyente no presentó toda la documentación requerida, prueba de ello son los Autos Iniciales de Sumario Contravencional cancelados, en los que reconoce expresamente su omisión.
- ii. Añade que, para beneficiarse con la devolución impositiva, es necesario que el gasto haya sido efectivamente pagado e incorporado en los costos vinculados a la actividad exportadora; dado que la **estructura de costos** refleja las cantidades para obtener un producto, este documento es indispensable para demostrar que el gasto fue incorporado a la actividad. Aclara que no realizó la revisión extrañada debido a que el contribuyente no presentó toda la documentación y que un flujograma por más explicado y completo que sea, no reemplaza a los documentos contables de costos.
- iii. Por otra parte, DEKMA BOLIVIA SA alega sobre **la estructura de costos**, que el SIN omite hacer referencia a los flujogramas y Estados Financieros de las gestiones 2005 y 2006 que detallan las diferentes etapas y procedimientos de su giro comercial, y que se habría proporcionado la hoja de Sumas y Saldos que junto a los cuadros detallados en alzada, aclaran los costos de los procesos industriales, información que no fue observada por el primer fiscalizador; sin embargo, el segundo en desconocimiento de la explicación vertida al primero, emite Acta de Inexistencia de Elementos, sin haber requerido mayor información sobre los costos, añade, que no existe norma que obligue a contar con una estructura de costos, más cuando éstos pueden deducirse de los documentos contables señalados.
- iv. Al respecto, cabe puntualizar que según el Diccionario Contable y Comercial de O. Greco y A. Godoy, Valetta Ediciones, 2006, pp.225, costo de fabricación es el incurrido en la producción de bienes, es decir, en la creación de productos nuevos o

diferentes de los materiales con que se produjeron y hasta el momento en que tales productos estén para su venta, añada que dicho costo de fabricación se debe evaluar siempre con el volumen de mercaderías producidas.

v. El art. 37-II del Código de Comercio dispone que el comerciante **podrá llevar además libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control**, los cuales *tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el art. 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir como medio de prueba*; al respecto, siendo que la normativa citada no obliga al exportador a elaborar dichos registros auxiliares, cuya ausencia en el presente caso consta en el Acta de Inexistencia de Elementos (fs. 30 de antecedentes administrativos), tampoco esta normativa señala que éstos cumplan con determinados requisitos.

vi. Se debe aclarar que una fase de las auditorías (fiscalizaciones) es la de planificación, que incluye -entre otros muchos aspectos a ser evaluados preliminarmente- la obtención de antecedentes para tomar conocimiento sobre la actividad de la empresa de forma detallada, para contar con elementos que permitan diseñar el plan de auditoría, tal es el caso de la estructura de costos, elemento que permite obtener conocimiento de la empresa a ser fiscalizada, además permite verificar la relación de gastos con los materiales utilizados por período para la obtención del producto exportado; por lo que se entiende que es el exportador en cumplimiento del num. 1, art. 100 de la Ley 2492 (CTB) quien se encuentra obligado a proporcionar los documentos que la Administración le solicite, a efecto de demostrar operaciones que respalden sus solicitudes como medio probatorio; tampoco la Administración Tributaria señala ni especifica la inclusión de cuál insumo de fabricación se encontraba en duda; empero, tampoco se puede desconocer todo el crédito fiscal de un exportador por la falta de presentación de dicha estructura de costos, consiguientemente, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar en este punto a la resolución de alzada.

IV.4.3. Depuración de crédito fiscal.

i. Señala la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa N° 036/08 (fs. 1460 de antecedentes administrativos), que adicionalmente a la observación de los Registros Contables y Estructura de Costos, revisó las compras realizadas en los períodos fiscalizados, observando conceptos tales como: gastos no vinculados a la actividad gravada, diferencias en la fecha de registro, no consigna datos de la

empresa (NIT y/o Razón Social), error de registro en el importe, no existe respaldo documental y gasto no vinculado a la exportación, por un total de Bs19.219.- y Bs12.996.- correspondientes a los períodos fiscales diciembre 2005 y enero 2006 respectivamente; conceptos observados de la revisión del crédito fiscal obtenido en los períodos señalados, los que se pasa a analizar.

IV.4.3.1. Gasto personal no vinculado a la actividad gravada.

- i. Arguye la Administración Tributaria en relación a los Gastos Personales, que alzada fundamentó que las compras de navidad fueron registradas contablemente en la cuenta 5310211, por lo que dejó sin efecto la observación de las facturas 2181 y 2183 por Bs173.-, sin explicar de qué manera las compras navideñas (pollos) puedan estar relacionadas con la actividad del contribuyente, como es la fabricación de objetos de madera, cuando en virtud de los incs. a) y b), art. 8 de la Ley 843, concordante con el art. 8 del DS 21530, las compras de navidad bajo ningún concepto pueden ser consideradas adquisiciones relacionadas a la fabricación de artículos de madera y menos estar vinculadas con la exportación de los mismos.
- ii. Por otra parte, DEKMA BOLIVIA SA en alegatos señala con relación al tema descrito en el párrafo precedente, que el SIN no considera que el crédito fiscal por las facturas citadas ya fue depurado por DEKMA BOLIVIA SA, por lo que no se habría apropiado como crédito que respalde la operación de exportación o a efecto de contabilizar el monto de devolución por las exportaciones efectuadas; recuerda que este concepto no fue comprometido para fines de devolución impositiva y se mantuvo como crédito para el mercado interno, que no fue objeto de revisión del presente caso.
- iii. En principio, cabe señalar que verificado el Formulario 1133, correspondiente al período diciembre 2005, al que pertenecen las facturas 2181 y 2183 observadas, no se puede evidenciar si el listado del Rubro 1) Insumos y Servicios, contiene o no a las facturas citadas, de modo de comprobar si éstas fueron o no comprometidas; sin embargo, la aclaración de DEKMA BOLIVIA SA resulta intrascendente ante el art. 11 de la Ley 843, que señala *en el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento*, concordante con la parte final del tercer párrafo, art. 3 del DS 25465, que dispone que, *como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del*

crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación; de lo que se colige que la normativa citada no hace distinción del crédito (para mercado interno o externo), ya que sólo señala **el saldo a favor resultante** así como **el excedente de crédito que resultare**; por tanto, la Administración Tributaria en uso de sus amplias facultades, revisó el crédito fiscal originado en los períodos por los que DEKMA BOLIVIA SA solicitó devolución; en este caso diciembre de 2005.

iv. Por otra parte, corresponde analizar la correspondencia de las facturas observadas, en aplicación del art. 3 del DS 25465, que dispone que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley 843.

v. De la revisión de antecedentes se tiene que la Administración Tributaria (fs. 147 de antecedentes administrativos), observó las facturas 2181 y 2183 emitidas en el período diciembre 2005 por Raquel Silva Prudencio por Bs1.268.- y Bs60.- respectivamente, al considerarlas gastos personales no vinculados a la actividad gravada, y que cursan a fs. 172 y 173 de antecedentes administrativos, en las que se observa la compra de tres botellas de whisky, doce botellas de vino argentino y alemán, 1 botella de champagne y galletas Butter Cookies por un total de Bs1.268.- según la factura 2181 y chocolates según la factura 2183; compras que pese a estar registradas contablemente, no se evidencia tengan como destino el personal de la empresa que según Acta de Inspección Ocular (fs. 11 de antecedentes administrativos) contaba con 148 empleados permanentes y 4 eventuales, por lo que en este punto corresponde revocar a la Resolución de Alzada, vale decir mantener la depuración del crédito fiscal por Bs173.-

IV.4.3.2. Gastos sin respaldo.

i. Expresa la Administración Tributaria sobre las facturas inexistentes y sin respaldo, que Alzada establece que en el término probatorio, DEKMA BOLIVIA SA presentó las facturas originales 2866 y 2869 de la empresa Deral SRL, por Bs3.716.- cada una, las cuales fueron contabilizadas en Fletes de Exportación, omitiendo tener presente que la empresa no presentó toda la prueba requerida por la Administración; además, que de la revisión de los documentos presentados en la etapa recursiva no se evidencian las facturas originales, sino simples fotocopias; añade que la impugnación debía resolverse conforme a lo aportado oportunamente por las partes, no

correspondiendo que alzada realice el trabajo de la Administración revisando nuevas pruebas que fueron presentadas sólo en la etapa recursiva, además que no son de reciente obtención y carecen del juramento respectivo.

ii. Por su parte, DEKMA BOLIVIA SA expresa sobre las facturas emitidas por la empresa DERAL SRL, que el SIN no revisó las facturas 42 y 46 del proveedor DERAL SRL, proporcionadas en la fiscalización, por el importe de Bs3.716,80, cada una, por el transporte de productos a Arica, documentación que consta en actuados administrativos, siendo incomprensible que la Administración señale que dichas facturas no fueron presentadas y que únicamente constarían copias de las mismas; además, indica que las Actas de Infracción emitidas no hacen referencia a la falta de presentación de las facturas referidas.

iii. De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente se tiene que la Administración tributaria depuró según papel de trabajo cursante a fs. 147 de antecedentes administrativos, las facturas 2866 por Bs3.716,80 y 2869 por Bs3.716,80 emitidas el 16 y el 19 de diciembre de 2005 por DERAL SRL, debido a dos causas: *inexistencia de factura e inexistencia de respaldo*. Por otra parte DEKMA BOLIVIA SA, tanto en el recurso de alzada como en alegatos del recurso jerárquico, indica que la Administración Tributaria no revisó las facturas **42 y 46** del proveedor DERAL SRL, lo cual no es coincidente con el número de facturas observadas por la Administración Tributaria **2866 y 2869**, por lo que esta instancia procedió a revisar todo el listado de facturas observadas en diciembre 2006, pero no contiene ninguna factura 42 ni 46 observadas.

iv. Asimismo, se verificó que a fs. 241 y 242 del Libro de Comprobantes Diarios, Tomo 2, correspondiente a diciembre 2005, se encuentran fotocopias de las copias del archivo del proveedor DERAL SRL de las facturas 2866 y 2869; adicionalmente, adjuntas a los Libros de Compras del período diciembre 2005 (fs. 91 y 103 del Archivo de Palanca I), se evidencia que se encuentran las facturas originales 2866 y 2869 emitidas por DERAL SRL; consecuentemente, y como en el Acta de Recepción de Documentos elaborada por la Administración Tributaria no se observó este aspecto, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la observación del SIN en este punto, por Bs966.-.

v. En resumen, en el presente punto Depuración de crédito fiscal (IV.4.3), corresponde revocar parcialmente a la Resolución de Alzada por el concepto: Gasto personal no vinculado a la actividad gravada (IV.4.3.1) por Bs173.- y confirmar los Gastos sin

respaldo (IV.4.3.2) por Bs966.- como se argumentó en el análisis que antecede; adicionalmente, corresponde mantener firmes los conceptos revocados en alzada correspondientes a la factura 1972 cuyo crédito fiscal asciende a Bs386.- emitida por Damanet Dama Telecomunicaciones SRL, la factura 4420 emitida por La Papelera, cuyo crédito fiscal observado asciende a Bs66.- y la factura 3310012 por un crédito fiscal de Bs79.- debido a que la Administración Tributaria no impugnó en su recurso jerárquico la decisión de alzada que dejó sin efecto estos conceptos; por otra parte, confirmar también la factura por hospedaje cuyo crédito fiscal asciende a Bs671.-, las facturas por servicio de telefonía e Internet cuyo crédito fiscal es de Bs1.263.-, las facturas de gas licuado y servicio telefónico cuyo crédito fiscal que asciende a Bs573.- y por las facturas emitidas por SABSA, Irene Canazas y REPSOL cuyo crédito fiscal asciende a Bs12.- debido a que la confirmación de su depuración no fue reclamada por DEKMA BOLIVIA SA, en alegatos. Consiguientemente, corresponde en este punto dejar sin efecto el crédito fiscal por Bs173.- y mantener la depuración del crédito fiscal observado por Bs2.691.- de acuerdo al siguiente cuadro:

CRÉDITO FISCAL DEPURADO
Expresado en bolivianos

Concepto de la observación	SEGÚN SIN				SEGÚN AITR La Paz			SEGÚN AIT General		
	Enero 05	Dicbre. 06	Total	Cred. Fisc.	Credito revocado	Credito confirmado	Total	Credito revocado	Credito confirmado	Total
Gasto personal no vinculado a la actividad gravada	4.588	1.903	6.491	844	173	671	844		844	844
Diferencias en la fecha emisión y registro de facturas	926	8.788	9.714	1.263		1.263	1.263		1.263	1.263
Sin NIT y/o razón social de DEKMA SA	2.098	2.305	4.403	572		572	572		572	572
Error de registro del importe de la factura	507	0	507	66	66		66	66		66
Sin respaldo documental (nota fiscal)	8.133	0	8.133	1.057	1.045	12	1.057	1.045	12	1.057
Gasto no vinculado a la exportación	2.967	0	2.967	386		386	386		386	386
Totales:	19.219	12.996	32.215	4.188	1.670	2.518	4.188	1.497	2.691	4.188

IV.4.4. Deficiencias en el llenado del Formulario 1133 y activo fijo como compra y aporte.

- i. Refiere la Administración Tributaria que la Resolución de alzada impugnada establece que la factura del activo fijo observado no fue declarada en el rubro 2) del formulario 1133, sino en el rubro 1) del mismo, lo que implica solo incumplimiento formal en el llenado de formulario; omitiendo aplicar lo establecido en la RND 10-0004-03 y el art. 24 del DS 25465, ya que al no haber llenado el formulario correctamente, corresponde aplicar lo establecido en la RND citada, la cual señala que el llenado de los rubros de capital y activos fijos son de carácter obligatorio, por lo que cualquier ausencia de ellos torna ineficaz el Formulario 1133.
- ii. Añade que revisados los registros contables de la Nota Fiscal por la compra de una cepilladora por Bs806.726,30, se tiene que el 48% de la factura se encuentra respaldado, mientras que el restante 52% está registrado como aporte de la empresa

MABET SA; en función a lo dispuesto en el art. 4 de la Ley 843 DEKMA BOLIVIA SA, no podía registrar como patrimonio propio la compra de un bien que no está respaldado por Escritura Pública de transferencia y/o por el avalúo técnico en caso de un bien usado, aspectos que no fueron analizados en instancia de alzada.

- iii. Por su parte DEKMA BOLIVIA SA, con referencia al error en el llenado del F-1133, alega que el SIN omite señalar que dicho incumplimiento es formal, toda vez que el art. 15 de la RA 10-004-03, dispone que la no presentación del F-1133, significaría el rechazo de la Solicitud de Devolución Impositiva; en consecuencia el haber DEKMA BOLIVIA SA presentado el formulario con una omisión involuntaria en el rubro 2), no invalida su crédito fiscal; ya que siendo que las Leyes 1489, 1963, 843 y 2492, como los DS 21530 y 25465 norman la devolución impositiva; por jerarquía normativa una Resolución Administrativa de rango menor, no es obligatoria para el exportador, ya que una formalidad no puede oponerse a lo previsto según Ley.
- iv. Asimismo, DEKMA BOLIVIA SA, respecto a la inexistencia de documentación sobre la adquisición de una máquina cepilladora, alega que la misma fue comprada en parte, es decir por el 48%, y el restante 52% fue aportado por la empresa socia MABET SA, aclara que únicamente se apropió del crédito fiscal relacionado con el 48%, a cuyo efecto presentó la factura de venta por dicho porcentaje; además del certificado emitido por MABET SA en la que ratifica la venta efectuada, la factura y el cheque cobrado, así como también la certificación emitida por el Banco Nacional de Bolivia sobre la emisión y cobro del cheque 431383; inclusive presentó la documentación de Verificación de Registro Activo, donde cursa copia de la factura, el comprobante de egreso, copia del cheque y el registro en el Libro Mayor y Cuadro de Depreciaciones de Maquinaria y Equipo.
- v. Al respecto, cabe señalar que según la Resolución Administrativa N° 036/08, emitida por la Administración Tributaria, observó la factura 741 por la compra de una máquina cepilladora Moldurera Hidromat H23C por Bs806.726.30, emitida el 1 de diciembre de 2005, debido a que no fue declarada en el Rubro 2 (Bienes de Capital y Activos Fijos) del Formulario 1133 de la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI); además señala que efectuado el relevamiento de los registros contables por la adquisición de dicho activo fijo, que la compra fue efectuada por un 48% con respaldo de factura y que el 52% fue registrado como aporte de la empresa socia MABET SA, por lo que observa que DEKMA BOLIVIA SA, no cuenta con el respaldo de nota fiscal por el 52%; además que el registro como patrimonio propio de la

empresa debe estar respaldado con Escritura Pública de Transferencia del bien entre partes y por el avalúo técnico del bien, en caso de ser usado.

vi. En principio corresponde analizar el aspecto referido a que el activo fijo (cepilladora), no fue registrado en el Rubro 2) del formulario 1133 (fs. 65 de antecedentes administrativos), al respecto cabe señalar que verificado el formulario 1133 se evidencia que el activo fijo no fue registrado en el Rubro 2) del citado formulario, aspecto que según el tercer párrafo del art. 15 de la RND 10-0004-03 es de carácter obligatorio para el exportador que solicite devolución del crédito fiscal IVA por activos fijos; añade la disposición que la no presentación del mismo significará el **rechazo de las SDI**, vale decir que la sanción al incumplimiento del llenado del Rubro 2) del formulario 1133, es justamente el rechazo de la SDI en el momento en que el exportador efectúa su solicitud; por lo que no se puede bajo el argumento de la falta del llenado del formulario 1133, pretender desconocer el crédito fiscal del exportador, ya que la RND citada se encuentra abocada a reglamentar el procedimiento para la presentación de solicitudes de devolución, que es anterior al momento de la verificación del crédito fiscal a cargo de fiscalización. Sin embargo, este aspecto debe ser tomado en cuenta en las dependencias de la Administración Tributaria que reciben las SDI.

vii. Consiguientemente, corresponde analizar el segundo argumento por el cual fue observado el crédito fiscal que surge de factura 741, por la compra de una máquina cepilladora por Bs806.726.30, emitida el 1 de diciembre de 2005 por MABET SA, referido a que dicha factura corresponde al 48% del valor total de la máquina cepilladora, siendo el restante 52% aporte de la citada empresa; argumento, que no fue incluido en el recurso de alzada por el recurrente, consecuentemente tampoco analizado en la Resolución de Alzada, pero al referirse a la misma factura 741, además que el argumento fue introducido por la Administración Tributaria en su recurso jerárquico, corresponde ser analizado en la presente instancia.

viii. En ese sentido, cabe aclarar que en el caso de una máquina cepilladora, no se trata de un bien registrable, por tanto no existe un registro público específico como pretende la Administración Tributaria al señalar que su venta debe estar respaldada por Escritura Pública de Transferencia, en todo caso correspondería un contrato de compra-venta; respecto del avalúo técnico, en el Informe Final GDEA-DF-I-1798-2008 ni en la planilla de observación del activo (fs. 417 y 1287-1296 de antecedentes administrativos, c. 7), no se tiene evidencia de que el activo fijo sea usado.

- ix. En relación a la observación de la Administración Tributaria en sentido que DEKMA BOLIVIA SA, no podía registrar como patrimonio propio la compra de un bien que no esta respaldado por Escritura Pública de Transferencia; cabe señalar que el aumento de capital en una sociedad anónima, se encuentra previsto en el art. 343 del Código de Comercio, disposición que prevé que por resolución de la junta general extraordinaria, se puede aumentar el capital social hasta el límite del capital autorizado, respetando el derecho preferencial de los accionistas señalado en el art. 255, asimismo, el art. 344 del citado Código señala que la resolución de aumento de capital autorizado se inscribirá en el Registro de Comercio, conforme señala el art. 142. Adicionalmente, el art. 150 del Capítulo Disposiciones Generales, establece que en las aportaciones de bienes, éstos deben ser determinados y se entiende que los mismos son objeto de traslación de dominio, en tal virtud, el riesgo de los bienes estará a cargo de la sociedad a partir del momento de la entrega.
- x. De lo expuesto, se puede concluir que según los arts. 343 y 344 del Código de Comercio, una sociedad anónima puede aumentar su capital, y que éste aumento debe ser inscrito en la oficina de registro pertinente, además en virtud del art. 150 de la norma citada, establece que dicho aumento puede ser en especie, vale decir bienes como un activo fijo, tal como ocurrió en el presente caso; sin embargo, la Administración Tributaria no solicitó a DEKMA BOLIVIA SA la Resolución de la Junta General Extraordinaria que aprueba el incremento de capital en DEKMA BOLIVIA SA, de modo de verificar este aporte de activo fijo, razón por la que en la presente instancia jerárquica no corresponde extrañar dicho documento, toda vez que la Administración Tributaria pese a haber observado los registros contables de manera general, revisó los documentos contables por el aporte y no estableció observación en concreto sobre el registro de dicho aporte; es decir no se ha cuantificado la observación, tal como consta en el papel de trabajo Verificación de la factura de Compra de Activo Fijo a MABET SA (fs. 417-427 de antecedentes administrativos).
- xi. Asimismo, se debe considerar que de la verificación del Cuadro de Depreciaciones Maquinaria y Equipo que respalda la cuenta Maquinaria y Equipo del Balance General al 31 de marzo de 2006, presentado tanto a la Administración Tributaria como el dictamen de auditor independiente (fs. 1359 y 1374 de antecedentes administrativos, y fs. 17 y 65 del Anexo C) respaldan que la máquina cepilladora Moldurera Hidromat H23C fue incorporada al Activo Fijo de DEKMA BOLIVIA SA; consiguientemente no corresponde observar el aporte del 52% del activo fijo de MABET SA a DEKMA BOLIVIA SA, toda vez que la empresa exportadora no se atribuyó crédito fiscal alguno por el 52% del costo de la máquina; todo lo señalado,

sin perjuicio de que la Administración Tributaria verifique con el socio aportante MABET SA el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

xii. Por otra parte, respecto del crédito fiscal relacionado al 48% del costo del activo fijo que asciende a \$us99.842,24 equivalentes a Bs806.725,30, a cuyo efecto DEKMA BOLIVIA SA, presentó la factura de venta por dicho porcentaje, nota de envío de la factura y nota de remisión, además de fotocopia del cheque 0431383 del Banco Nacional de Bolivia por \$us99.842.24 (fs. 419, 420 y 424 de antecedentes administrativos), documentación que se constituye en prueba a efectos de demostrar que se realizó la transacción; asimismo, cabe recordar que la Administración Tributaria efectuó control cruzado en el sistema de información de terceros SIRAT 2, el cual reportó que las facturas objeto de control fueron emitidas por los proveedores, entre esas facturas verificadas se encuentra la factura 741 por la compra del 48% del activo fijo (fs. 102 de antecedentes administrativos), por lo que no existe argumentos para depurar dicha factura.

xiii. Adicionalmente, respecto de la documentación contable aportada (Comprobante de Diario por el pago, Comprobante de Egreso, entre otros documentos contables) en relación a la compra del 48% activo fijo adquirido según factura 741, cabe señalar que de acuerdo a lo argumentado en el punto IV.4.1 anterior, dichos documentos no constituyen prueba plena, por tanto no son considerados en el presente punto.

xiv. Por todo lo precedentemente señalado en el presente punto, corresponde confirmar a la Resolución de Alzada, que dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal originado en la compra del 48% de la máquina cepilladora Moldurera Hidromat H23C por Bs104.874.-.

xv. En resumen, por todo lo expuesto esta instancia jerárquica, debe revocar parcialmente la Resolución de Alzada en la parte referida a la depuración del crédito fiscal correspondiente al Gasto personal no vinculado a la actividad gravada, concepto cuyo crédito asciende a Bs172.-, manteniendo el cargo por crédito fiscal IVA observado de Bs2.691.-; adicionalmente, también cabe confirmar los conceptos observados correspondientes a registros contables, estructura de costos y por deficiencias en el llenado del formulario 1133, Rubro 2) Activo Fijo, por los cuales la Administración Tributaria dejó sin efecto todo el crédito fiscal objeto de devolución impositiva, que alzada dejó sin efecto. Consecuentemente, se debe modificar la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa de Bs395.243.-

equivalentes a 271.533.- UFV por los períodos fiscales diciembre 2005 y enero 2006 a **Bs3.314.- equivalentes a 2.277.- UFV**, de acuerdo al siguiente cuadro:

LIQUIDACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL CONFIRMADO

Al 2 de diciembre de 2008

PERIODO FISCAL	FECHA DE VENCIMIENTO	T/C DÓLAR ANTERIOR	U.F.V. ANTERIOR	IMPUESTO OMITIDO Bs	IMPUESTO OMITIDO UFV	INTERESES UFV	TOTAL UFV	TOTAL EN Bs
Dic-05	12-Jul-07	7,49	1,23248	1.001	812	35	847	1.233
Ene-06	12-Jul-07	7,49	1,23248	1.690	1.371	59	1.430	2.082
TOTALES				2.691	2.183	94	2.277	3.314

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-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, 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 00410, de 11 de mayo de 2009, en el marco de los arts. 172-8 de la nueva Constitución 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 parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0140/2009, de 30 de abril de 2009, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por DEKMA BOLIVIA SA, contra la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la parte referida a la depuración del crédito fiscal correspondiente al Gasto personal no vinculado a la actividad gravada, concepto cuyo crédito asciende a Bs172.-, manteniendo el cargo por crédito fiscal IVA observado de Bs2.691.- más mantenimiento de valor e intereses correspondiente al IVA indebidamente devuelto, dejando sin efecto la restitución del crédito fiscal de 318.070.-, más mantenimiento de valor e intereses por IVA

correspondiente a los períodos diciembre 2005 y enero 2006; en consecuencia se modifica la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa N° 036/08 de Bs395.243.- equivalentes a 271.533 UFV por los períodos fiscales diciembre 2005 y enero 2006 a **Bs3.314.- equivalentes a 2.277.- UFV**; conforme establece el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Rafael Vergara Sandoval
Director Ejecutivo General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria