

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0392/2009

La Paz, 06 de noviembre de 2009

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	Resolución ARIT-SCZ/RA 0115/2009, de 21 de agosto de 2009 , del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA) , representada por David Añez Alí, Wilma Neferty Añez Hurtado.
Administración Tributaria:	Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN representada por Carlos Carrillo Arteaga.
Número de Expediente:	AGIT/0346/2009//SCZ/0082/2009

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA) (fs. 106-109 del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0115/2009, de 21 de agosto de 2009, del Recurso de Alzada (fs. 93-98 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0392/2009 (fs. 118-134 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

La Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA) representada por David Añez Alí y Wilma Neferty Añez Hurtado acreditan personería según Testimonio de Poder N° 82/2009, de 1 de junio 2009 (fs. 57-58vta. del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 106-109 del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0115/2009, de 21 de agosto de 2009, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la instancia de Alzada desestima la impugnación estableciendo que si bien el formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, es emitido por la Administración Tributaria, el original se encuentra en poder del sujeto pasivo, pudiendo ser requerido por el ente recaudador en ejercicio de sus facultades, hecho que vulnera el inc. f) del art. 16 de la Ley 2341 (LPA) esta norma de orden público debía ser cumplida por la Autoridad Tributaria y por la ARIT, y debía ser aplicada de acuerdo con los arts. 2-I, inc. a) y 3-I de la citada Ley, y 14-I y III y 235-1, mandatos constitucionales de preferente aplicación por expresa previsión del art. 410 de la CPE vigente.

- ii. Añade que los incs. 4, 6 y 8 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB) en el que se ampara la ARIT, no suprimen ni dejan sin efecto el derecho establecido y reconocido a favor de los administrados en el art. 16 del inc. f) de la Ley 2341 (LPA); por lo que el ejercicio de un derecho reconocido por una Ley de la República, no puede considerarse como el incumplimiento de un deber formal, siendo ilegal lo declarado en contrario por la Resolución de Alzada, conculcando sus derechos constitucionales.

- iii. Señala que la Resolución de Alzada, en el apartado V.1.2. del Considerando V, se limita a mencionar la nota CITE DGPT/UPTTJ-5.412, N° 036/2005, emitida por el Viceministro de Política Tributaria, y a definir lo que en su concepto sería la estructura de costos; sobre cuya base desestima el reclamo efectuado. Aduce que la estructura de costos como documento de contabilidad no se encuentra instituido ni regulado por ninguna disposición legal, por lo que no puede ser exigido, por expresa previsión del art. 14-IV de la CPE vigente, mandato según el cual no puede exigirse un documento legalmente inexistente y por lo tanto no exigible, ni tampoco considerarse su no presentación, como incumplimiento de deberes formales.

- iv. Continúa que la ARIT no consideró que según el art. 54 del DS 29894, de 7 de febrero de 2009, sobre la Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo, el Viceministro de Política Tributaria opina técnicamente sobre la compatibilización de los regímenes tributarios y vigila el cumplimiento de la legislación y normas tributarias nacionales; siendo por tanto legal y de debido acatamiento la opinión técnica emitida en su Cite DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 en el cual señala que en las solicitudes de devolución impositiva no se considera la revisión de la estructura de costos de las empresas exportadoras como requisitos para proceder a la cuantificación de los montos a ser devueltos; tal opinión técnica debía acatarse,

por la Administración Tributaria, sin embargo dicho desobedecimiento fue convalidado por la ARIT, vulnerando del art. 14-IV de la CPE vigente.

v. Señala que de acuerdo con los arts. 140 de la Ley 2492 (CTB), DS 27241 y 141 DS 29894, la ARIT, no se encuentra facultada para definir y establecer los requisitos de documentos de contabilidad que deben llevar las empresas, incurriéndose en la nulidad de pleno derecho establecida por el art. 122 de la CPE al ejercer potestad que no emana de la Ley, debiendo efectuar la verificación de devolución impositiva según el art. 8 de la Ley 842 (debió decir 843), que sólo dispone la verificación de las facturas y documentos equivalentes y no así de libros de contabilidad como pretende el SIN.

vi. Expresa que la Resolución de Alzada en el apartado V.1.3. del Considerando V, desestima la impugnación referida al incumplimiento en la presentación de los Libros de Contabilidad Diario y Mayor, declarando que independientemente de que dicho documento sea útil o no para la verificación efectuada, la Administración Tributaria está facultada para exigir la información que estime necesaria para realizar sus tareas de control, fiscalización e investigación; añade que el art. 13 del DS 25465 que regula la devolución del IVA y del GAC, establece que a la solicitud de devolución impositiva debe acompañarse la declaración de exportación, factura comercial del exportador y certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; sin establecer que deban presentarse el original y fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor, careciendo de seriedad y legalidad el concepto de la ARIT en sentido de que sea útil o no, deben presentarse los documentos que se requieran por la Administración Tributaria, vulnerando el art. 14-IV de la CPE vigente.

vii. En ese entendido señala que se evidencia que no habrían incumplido los deberes formales, siendo por tanto inaplicable el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y numeral 4.1. del Anexo A) de la RND 10-0037-07, por lo que solicita se revoque la Resolución de Alzada y se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 y el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09, de 26 de febrero de 2009, ordenando el archivo de obrados.

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

La Resolución Administrativa ARIT/SCZ/RA 0115/2009, de 21 de agosto de 2009, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación

Tributaria Santa Cruz (fs. 93-98 del expediente), resuelve confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09, de 14 de abril de 2009; emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que la revisión de los antecedentes evidenció que dentro del procedimiento de verificación de CEDEIM con Órdenes de Verificación N° 0006OVE0638, 0006OVE0511 y 0006OVE0673, la Administración Tributaria requirió mediante F-4003 N° 92135, documentos detallados en el mismo, cumpliéndose parcialmente; ya que quedó pendiente la presentación del formulario de Dosificación de Notas Fiscales F-3347, la Estructura de Costos y los Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), sin existir la constancia de que se hubiera cumplido el citado requerimiento, presentándolos únicamente en fotocopias simples y fuera del plazo establecido.
- ii. En cuanto a la Dosificación de Notas Fiscales F-3347, aduce que si bien es cierto que la Administración Tributaria emite dicho formulario, el original se encuentra en poder del sujeto pasivo, pudiendo el ente recaudador en ejercicio de sus facultades exigirle la información que estime conveniente, así como cualquier documento que tenga efectos tributarios; a su vez, conforme al art. 70 de la Ley 2492 (CTB) es obligación del sujeto pasivo conservar de manera ordenada documentos de respaldo y presentarlos o ponerlos a disposición de la Administración Tributaria cuando ésta así lo requiera en la forma y plazos que disponga, lo cual no ocurrió en el presente caso, por lo que desestimó en este punto el argumento de la empresa recurrente.
- iii. Respecto a la Estructura de Costos, indica que el Cite: DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005, de 14 de marzo de 2005 emitido por el Viceministro de Política Tributaria considera que el DS 25465 y la RND 10-0004-03, se refieren a la forma de determinación del impuesto sujeto a devolución y el tratamiento de las solicitudes de la devolución impositiva en general, en tanto que la estructura de costos es un documento básico y esencial que aplica a todas las empresas de acuerdo a su actividad, sea industrial, comercial o de servicios, el cual resulta de gran utilidad porque permite conocer: a) el costo de material consumido; b) el costo de la producción vendida; c) el margen bruto (utilidad bruta) por cada producto; d) fijar precios de venta de acuerdo a la oferta y demanda; e) evaluar la producción del período; f) elegir alternativas adecuadas; g) ayudar a tomar decisiones múltiples; siendo evidente su importancia por ser una herramienta para la toma de decisiones y sobre todo de planeación y control presupuestario, así como para mejorar el control de operaciones y costos.

iv. Arguye que la empresa recurrente realiza la industrialización de azúcar y productos vinculados con la agricultura y en razón a la naturaleza de su actividad, adquiere materia prima y utiliza maquinaria e instalaciones para transformarla hasta obtener el producto final; en este sentido, la estructura de costos constituye un medio para la Administración Tributaria en la etapa de verificación con efectos tributarios y conforme a las obligaciones descritas en el art. 70 de la Ley 2492 (CTB), debió presentarse en la forma y plazos previstos. Añade que el argumento del recurrente al señalar que no elabora dicho documento, carece de sustento legal, ya que el mismo es una herramienta básica vinculada directamente con la actividad industrial que realiza.

v. Manifiesta, con relación a los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), que independientemente de que estos documentos sean útiles o no para la verificación, de acuerdo con el art. 100 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria está facultada a exigir la información que estime necesaria para realizar sus tareas de control, verificación, fiscalización e investigación, de tal modo que el sujeto pasivo, conforme a sus obligaciones tributarias descritas en el art. 70 de la referida Ley 2492 (CTB), tiene que ponerlos a su disposición, en aplicación del deber de conservación ordenada de los libros de contabilidad y registros especiales que es de su responsabilidad, en los supuestos que considere importante su presentación; es decir que una vez requeridos, el contribuyente está conminado a presentar la información y documentos solicitados en la forma y plazos que correspondan, por lo que no es posible atender de manera positiva este punto.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 22 de septiembre de 2009, mediante nota ARIT-SCZ/AIT/CA-0247/2009, de 21 de septiembre de 2009, se recibió el expediente SCZ/0082/2009 (fs. 1-112 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 24 de septiembre de 2009 (fs. 113-114 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 30 de septiembre de 2009 (fs. 115 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB) vence el **9 de noviembre de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 5 de marzo de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Ramón Aurelio Gutiérrez Sosa representante legal de la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA), con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09, de 26 de febrero de 2009, el cual señala que el 21 de octubre de 2008, mediante 2do. Requerimiento N° 92135, correspondiente a las Órdenes de Verificación CEDEIM Previa Nos. 0006OVE0638, 0006OVE0511 y 0006OVE0673, solicitó la presentación, hasta el 24 de octubre de 2008, de los Forms. 210 y 400, Libros de Ventas y Compras IVA, notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal y al Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Form. 3347, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de las gestiones 2005 y 2006, Plan de Cuentas, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Testimonio de Constitución de Sociedades, Poder al Representante Legal, documentos de respaldo a las exportaciones y a las solicitudes CEDEIM, y la estructura de costos; sin embargo, el 22 y 24 de octubre de 2008, según actas de recepción, presentó parcialmente la documentación, sin que se hubiera presentado los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Form. 3347, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo y la estructura de costos de los productos exportados, incumpliendo el art. 70-8) de la Ley 2492 (CTB), contravención sancionada con 3.000.- UFV, de acuerdo con el Anexo A, num. 4.1 de la RND 10-0037-07, por lo que dispuso instruir

el Inicio de Sumario Contravencional concediendo el plazo de 20 días para la presentación de descargos o el pago de la sanción establecida (fs. 5-10 de antecedentes administrativos).

- ii. El 25 de marzo de 2009, Juan Pablo Rioja como apoderado de CIASA SA, mediante nota Cite: CON0010/2009, presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09, argumentando que el Form. 3347 es un documento emitido y de posesión del SIN, por lo que su presentación por expresa previsión del inc. f) del art. 16 de la Ley 2341, no es exigible a su empresa. En cuanto a la estructura de costos señala que según la CITE: DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 del Viceministerio de Política Tributaria se hace improcedente la solicitud del mismo, además que en CITE: CON0032/2008, informó que no elabora dicho documento pero que en su lugar entregó el Flujograma de producción; y respecto a los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), la solicitud fue muy genérica, por lo que solicitó al fiscalizador la especificación de la misma, solicitud que no fue atendida. Finalmente solicita se acepten los descargos y se dicte resolución que deje sin efecto el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09 (fs. 19 de antecedentes administrativos).
- iii. El 26 de marzo de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GGSC/DF/VE/INF/0492/2009, en el cual se refiere a que la falta de presentación de los Forms. 3347, no se enmarca en el inc. f) del art. 16 de la Ley 2341 por no haber sido requeridos con anterioridad para encontrarse en poder del SIN; añade en cuanto a la omisión de la estructura de costos que el contribuyente no considera el segundo párrafo del art. 8 del DS 25465 que establece que los exportadores deben presentar una estructura de costos debidamente respaldada; y en cuanto a los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), señala que el Requerimiento N° 92135, especifica la presentación en original y fotocopia, los mismos correspondientes a los períodos mayo, junio y julio de 2006; finalmente, mantiene las observaciones contenidas en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09 y recomienda la remisión al Departamento Técnico Jurídico y de Cobranza Coactiva para su proceso de acuerdo con el art. 17, num. 3), Caso 3 de la RND 10-0037-07 (fs. 27-28 de antecedentes administrativos).
- iv. El 30 de abril de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Ramón Aurelio Gutiérrez Sosa, representante legal de la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA), con la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09, de 14 de abril de 2009, que sanciona con la multa de 3.000.- UFV por el

incumplimiento en la presentación de los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Form. 3347, Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo y la Estructura de Costos de los productos exportados, solicitados en Requerimiento N° 92135, en aplicación del art. 162 de la Ley 2492 (CTB); y Anexo A, numeral 4.1 de la RND 10-0037-07 (fs. 29-35 de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política del Estado vigente.

Art. 14.

IV. En el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban.

Art. 122. Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la ley.

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

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

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

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

6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones

8. Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta siete (7) años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos

y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.

Art. 71. (Obligación de Informar).

I. Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria.

Art. 76. (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando éstos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

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. 140. (Atribuciones y Funciones de los Superintendentes Tributarios Regionales). Los Superintendentes Tributarios Regionales tienen las siguientes atribuciones y funciones:

a) Conocer y resolver, de manera fundamentada, los Recursos de Alzada contra los actos de la Administración Tributaria, de acuerdo al presente Código;

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

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.

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

Art. 211. (Contenido de las Resoluciones)

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

II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.

III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable. que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

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

Art. 16. (Derechos de las Personas). En su relación con la Administración Pública, las personas tienen los siguientes derechos:

f) A no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante;

v. Ley 1489, Desarrollo y tratamiento impositivo de las exportaciones.

Art. 13. Con el objeto 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 el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del Artículo 11o de la Ley 843.

vi. Ley 1963, Modificaciones a la Ley de Exportaciones.

Artículo Segundo.- Modificase el artículo 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, en la forma que a continuación se indica:

Debe decir: **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.

vii. Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007.

ANEXO CONSOLIDADO

DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL

4. Deberes formales relacionados con facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.	Sanción personas jurídicas
4.1 Entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, forma, medios y lugares establecidos	3.000.- UFV

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Incumplimiento de deberes formales de entregar información y documentación.

i. La Compañía Industrial Azucarera San Aurelio (CIASA) manifiesta que en Alzada se estableció que el original del formulario de dosificación de notas fiscales F-3347 se encuentra en poder del sujeto pasivo, pudiendo la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades exigir la información que estime conveniente; ante lo cual refiere que es improcedente exigir la presentación de documentos que se encuentran en poder del ente fiscal, por lo que la ARIT habría vulnerado el art. 16 inc. f) de la Ley 2341 (LPA), aplicable por mandato de los arts. 2-I, inc. a), 3-I de la misma Ley, y 14-I y III, 135 y 410 de la CPE vigente; y que los nums. 4, 6 y 8 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB) en el que se ampara la ARIT, no suprimen ni dejan sin efecto el derecho establecido y reconocido a favor de los administrados en la normativa referida.

ii. Señala que la Resolución de Alzada, se limita mencionar la nota Cite DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 del Viceministro de Política Tributaria, y a definir lo que

conceptualmente sería la estructura de costos; sin considerar que este documento no se encuentra instituido ni regulado por ninguna disposición legal, por lo que no puede ser exigido, por expresa previsión del art. 14-IV de la CPE vigente, mandato según el cual no puede exigirse a la empresa que representamos un documento legalmente inexistente y por lo tanto no exigible, ni tampoco considerarse la falta de presentación como incumplimiento de deberes formales.

iii. Continúa que según el art. 54 del DS 29894 la opinión técnica emitida por el Viceministro de Política Tributaria en la Cite DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005, debía ser acatada tanto por la Administración Tributaria como por la ARIT, que de acuerdo con los arts. 140 de la Ley 2492 (CTB), DS 27241 y 141 DS 29894, no tiene la facultad de definir y establecer los requisitos de documentos de contabilidad que deben llevar las empresas, por lo que habría incurrido en la nulidad de pleno derecho establecida en el art. 122 de la CPE, al ejercer potestad que no emana de la Ley, debiendo efectuar la verificación de devolución impositiva según el art. 8 de la Ley 842 (debió decir 843), que sólo dispone la verificación de las facturas y documentos equivalentes y no así de libros de contabilidad como pretende el SIN, cuyo desobedecimiento vulnera el art. 14-IV de la CPE vigente.

iv. Expresa que la Resolución de Alzada no justifica en qué afecta a la verificación para la devolución del IVA, la presentación del original y fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor, cuando declara que independientemente de que dicho documento es útil o no para la verificación efectuada, la Administración Tributaria está facultada para exigir la información que estime necesaria para realizar sus tareas de control, fiscalización e investigación; ya que el art. 13 del DS 25465 que regula la devolución del IVA y del GAC establece que a la solicitud de devolución impositiva deben acompañarse la declaración de exportación, factura comercial del exportador y certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; sin establecer la presentación del original y fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor, careciendo de seriedad y legalidad el concepto de la ARIT en el sentido de que sea útil o no, deben presentarse los documentos que se requieran por la Administración Tributaria, vulnerando el art. 14-IV de la CPE vigente.

v. Al respecto, conforme a la doctrina, la contravención se da cuando *“...se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos”*, en ese sentido, se considera que el incumplimiento a un deber formal es *“...toda acción u omisión de los contribuyentes,*

responsables o terceros, que violen las disposiciones relativas a la determinación, fiscalización e investigación por la autoridad administrativa. Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación los ciudadanos y contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal.... Estas infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa). Esto no obsta a que si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o derecho la infracción no se configure, ya que pese a prevalecer lo objetivo no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo” (VILLEGAS Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, págs. 330 y 341).

- vi. En nuestra legislación, el art. 70, num. 8, de la Ley 2492 (CTB), señala que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; para el caso particular, la presentación en medio magnético de la información que generó el software del Libro de Compras y Ventas IVA conforme a las Resoluciones Normativas de Directorio y Resoluciones Administrativas de Presidencia.
- vii. Asimismo, el art. 162-I de la Ley 2492 (CTB) indica que el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el mencionado Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa de 50 a 5000 UFV's (Unidades de Fomento de la Vivienda) y que la sanción para cada una de las conductas se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria, para el presente caso la Resolución Normativa de Directorio 10-037-07 de 14 de diciembre de 2004.
- viii. De la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que el 5 de marzo de 2009 la Administración Tributaria notificó a Compañía Industrial Azucarera San Aurelio SA (CIASA), con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09, que señala que el 21 de octubre de 2008, mediante Requerimiento N° 92135, correspondiente a Órdenes de Verificación CEDEIM Previa, requirió la presentación de documentos, de los cuales no fueron presentados los Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo y la estructura de

costos de los productos exportados y formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, incumpléndose el art. 70-8) de la Ley 2492 (CTB), por lo que estableció la multa de 3.000.-UFV y concedió el plazo de 20 días para la presentación de descargos o el pago de la sanción establecida (fs. 5-10 de antecedentes administrativos); por su parte CIASA mediante nota Cite: CON0010/2009, presentó descargos, los cuales fueron considerados por el SIN en el Informe SIN/GGSC/DF/VE/INF/0492/2009, que estableció que los mismos no son suficientes para desvirtuar el incumplimiento, emitiéndose la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09, de 14 de abril de 2009, que determina una sanción de 3.000.- UFV en aplicación del art. 162 de la Ley 2492 (CTB); y Anexo A, numeral 4.1 de la RND 10-0037-07 (fs. 27-35 de antecedentes administrativos).

ix. En este contexto, sobre el argumento del recurrente de la improcedencia de exigir la presentación del formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, por encontrarse en poder de la Administración Tributaria y por lo cual la ARIT habría vulnerado el art. 16 inc. f) de la Ley 2341 (LPA), al determinar que la Administración Tributaria puede pedir la documentación que vea conveniente; cabe señalar que de acuerdo con el art. 70, num. 6, de la Ley 2492 (CTB), es obligación del sujeto pasivo, facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones; para cuya comprobación y cruce de información el SIN tiene la facultad de solicitar a toda persona natural o jurídica toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, tal como lo prevé además el art. 71-I de la citada Ley 2492 (CTB).

x. En ese entendido, de la revisión del Requerimiento N° 092135 (fs. 11 de los antecedentes administrativos), se observa que la Administración Tributaria en el proceso de verificación previa CEDEIM solicitó la presentación en original y fotocopia de documentación relacionada con la verificación, entre la que se encontraba el Formulario 3347 de Habilitación de Notas Fiscales, que según el Informe SIN/GGSC/DF/VE/INF/0492/2009 habría sido presentada en fotocopias simples adjunta a su nota de 25 de marzo de 2009 (fs. 27 de antecedentes administrativos); en consecuencia, se evidencia que los Formularios originales de los F-3347, no se encuentran en poder del SIN, toda vez que el sujeto pasivo es quien realiza el trámite de dosificación y cuenta con los originales de la dosificación y autorización de dichos formularios, más aún teniendo en cuenta que en virtud del art. 76 de la Ley 2492 (CTB), quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en este sentido es evidente que la carga de la prueba

recae en el contribuyente, por lo que no corresponde aplicar lo dispuesto en el art. 16, inc. f), de la referida Ley 2341 (LPA); correspondiendo confirmar la Resolución de Alzada en este punto.

xi. Por otra parte en cuanto a que la Resolución de Alzada se limita a hacer mención de la nota CITE DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005, del Viceministro de Política Tributaria, y a definir lo que en su concepto sería la estructura de costos; sin considerar que este documento no se encuentra instituido ni regulado por ninguna disposición legal; corresponde señalar que la referida nota establece que la estructura de costos no se constituye como requisito para determinar el monto a ser devuelto en el proceso de solicitud de devolución impositiva; sin embargo, cabe señalar que dicha nota, en forma expresa, **señala que no tiene efecto vinculante** (fs. 24 de antecedentes administrativos), por no haber sido producto de una consulta formal; en consecuencia, al no estar dirigida a la Administración Tributaria ni al sujeto pasivo no corresponde su consideración en el presente caso.

xii. Asimismo, el art. 66-1) de la Ley 2492 (CTB), establece que la Administración Tributaria tiene amplias facultades para controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar; y de conformidad al art. 100-1) de la citada Ley, también tiene la facultad de exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, relacionada con el proceso de fiscalización o verificación; en ese entendido, el SIN solicitó la estructura de costos, debido a que es el instrumento contable en el que se reflejan los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, que permite establecer el monto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, en virtud al art. 13 de la Ley 1489 modificado con el art. 1 de la Ley 1963.

xiii. De lo señalado se evidencia que Alzada al indicar que la estructura de costos es un documento básico y esencial, debido a que permite la toma de decisiones y sobre todo de planeación y control presupuestario, así como para mejorar el control de operaciones y costos; no vulnera ni se aleja de las atribuciones que le otorga el art. 140 de la Ley 2492 (CTB) y sus reglamentos, ni incurre en la usurpación de funciones prevista en el art. 122 de la CPE vigente, dado que de acuerdo con el art. 211 de la Ley 3092 (Título V del CTB), las resoluciones deben contar con la fundamentación respectiva, como se refirió en el presente caso, en cuanto al incumplimiento de la presentación de la estructura de costos.

xiv. En relación a lo aseverado por el recurrente, en cuanto a que no se justifica en qué afecta a la verificación para la devolución del IVA, la presentación del original y

fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor; dado que el art. 13 del DS 25465 que regula la devolución del IVA y del GAC, establece que a la solicitud de devolución impositiva debe acompañarse la declaración de exportación, factura comercial del exportador y certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; sin establecer que para ello tengan que presentarse el original y fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor; se reitera que la Administración Tributaria en virtud de los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 (CTB) tiene la facultad de solicitar documentación contable que considere necesaria para la fiscalización o verificación que realice, sin que para ello tenga que justificar su utilización; por lo que la Administración Tributaria procedió en forma correcta al requerir información al contribuyente, que le permita contar con todos los elementos que coadyuven al proceso de Verificación de CEDEIM que se encontraba efectuando, sin que ello signifique vulneración de lo previsto en el art. 14-IV de la CPE vigente, debido a que no se está privando de ningún derecho al contribuyente, ni obligándosele a contar con documentos ajenos a la naturaleza de su actividad exportadora.

xv. En función de todo lo expuesto y considerando que la Ley 2492 (CTB), en el art. 160-5, establece una clasificación sobre las contravenciones tributarias, siendo una de ellas el incumplimiento de otros deberes formales, que se encuentra regulada por el art. 162-I de la citada Ley, que dispone que quien incumpla los deberes formales establecidos en la Ley 2492 (CTB), y demás disposiciones normativas reglamentarias incurre en incumplimiento de deber formal; y tomando en cuenta que la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio no cumplió con la presentación de toda la documentación requerida por la Administración Tributaria, sin existir una justificación ni descargos que desvirtúen el incumplimiento al deber formal incurrido, vale decir, que al haberse evidenciado que se configuró el incumplimiento del deber formal relacionado con el deber de información, contraviniendo de esta manera lo dispuesto en el art. 70-8 de la Ley 2492 (CTB); consecuentemente, la Administración Tributaria sancionó correctamente al contribuyente con la suma de 3.000.- UFV en aplicación del num. 4.1 de la RND 10-0037- 07, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Alzada impugnada.

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-SCZ/RA 0115/2009, de 21

de agosto de 2009, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, 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:

CONFIRMAR la Resolución ARIT-SCZ/RA 0115/2009, de 21 de agosto de 2009, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la COMPAÑÍA INDUSTRIAL AZUCARERA SAN AURELIO SA (CIASA), representada por Ramón Aurelio Gutiérrez Sosa, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009; conforme al inc. b) del art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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