

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0404/2010

La Paz, 05 de octubre de 2010

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Nelly Barrios Orgaz de Antezana**, representada por Marcelo Vladimir Antezana Barrios.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Ruth Esther Claros Salamanca.

Número de Expediente: **AGIT/0347/2010//CBA/0056/2010.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Nelly Barrios Orgaz de Antezana (fs. 90-92vta. del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 85-87vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0404/2010 (fs.104-130 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado, y

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Nelly Barrios Orgaz de Antezana representada legalmente por Marcelo Vladimir Antezana Barrios, según Testimonio de Poder N° 374/07, de 15 de septiembre de 2010 (fs. 5-6vta. del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 90-92vta. del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010; Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución impugnada no expresa una adecuada valoración de los argumentos del recurso de alzada, realizando una interpretación equivocada de la

normativa y conceptos relativos al crédito fiscal; añade que, en el tercer considerando, se transcribe un criterio de lo que significa el crédito fiscal, sin considerar que la ilegal depuración de crédito fiscal se encuentra errada, debido a que la Resolución STG-RJ/0127/2005, determina que el crédito es válido cuando se cumpla: a) la existencia de la factura original, b) que la transacción este vinculada con la operación gravada y c) que la transacción haya sido efectivamente realizada.

- ii. Expresa que la resolución de alzada muestra una decisión arbitraria y discrecional respecto a la validez del crédito fiscal depurado, ya que éste fue observado bajo el criterio de que las facturas de Industrias Lujan SRL, el Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL y Estación de Servicios Las Palmeras SRL, fueron emitidas con un NIT distinto y que la factura de Estación de Servicio Trans Sacaba SA, fue emitida a otra persona con un NIT diferente, manifestando el SIN que se habría incumplido con los arts. 8 y 15 de la Ley 843, 8 y 15 del DS 21530 y num. 22 de la RA 05-0043-99, empero las facturas depuradas cumplen con los requisitos determinados en el art. 8 de la Ley 843, ya que la empresa tiene por actividad la distribución y comercialización de agua en botellas de plástico y botellones, indica que estas facturas por la compra de combustible y botellones pertenecen a la actividad de la empresa, siendo utilizadas para realizar los trabajos de distribución de los productos que comercializa.
- iii. Refiere que durante el procedimiento, se observaron las facturas Nos. 1228, 1321, emitidas por Industrias Lujan SRL; Nos. 2727314, 764784, emitidas por Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL y N° 549973, emitida por la Estación de Servicios Las Palmeras SRL, por haberse emitido las mismas con un NIT distinto; al respecto, aclara que las compras fueron realizadas y efectivamente pagadas en virtud a que se encuentran a nombre del sujeto pasivo, hecho que es de conocimiento de la Administración Tributaria, con lo cual puede verificarse el crédito fiscal.
- iv. Respecto a la depuración del crédito fiscal de la factura N° 491494, emitida por la Estación de Servicios Trans Sacaba SRL, a otra persona, con otro número de NIT, aclara que esa persona era un trabajador de la empresa, consignándose además el nombre de la empresa POTAEQUIP, así como el número de NIT, por lo que considera que esta depuración es ilegal. Cita la Resolución de Recurso de Alzada (debió decir Recurso Jerárquico) N° STG-RJ-0175/2006, y establece que no es requisito indispensable que se consigne un número de RUC o de NIT, sino que para comprender los hechos imponderables, solo basta que se demuestre que la compra fue efectivamente pagada.

- v. Señala que la Administración Tributaria, en la Resolución Determinativa, refiere que en el proceso de fiscalización se labraron actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación; la primera por error de registro en el Libro de Compras IVA de noviembre 2006, incumpléndose el num. 88 de la RA 05-0043-99, y la segunda, por no haberse presentado de manera correcta el Libro de compras IVA enviado a través del módulo Da Vinci. Añade que la ARIT en el penúltimo párrafo del considerando tercero, mantiene firme y subsistente las multas contenidas en las Actas de Contravenciones, argumentando que se habría incumplido con las determinaciones contenidas en la RA 05-0043-99, y en la RND 10-0047-05.
- vi. Aduce que no se compulsó de manera correcta el art. 153 de la Ley 2492 (CTB), que establece como causal de exclusión de responsabilidad el error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, por lo que, si tal vez existan errores en el Libro de Compras IVA y que no se ha presentado de forma correcta el Libro de Compras, a través del modulo Da Vinci, es porque ha existido un error de tipo que merece ser excluido de responsabilidad, siendo que dentro del vencimiento del período fiscal, se presentó toda la información, así como las declaraciones juradas del IVA de octubre y noviembre de 2006, evidenciándose la buena fe con la que procedió, declarando correctamente las obligaciones tributarias en los formularios correspondientes.
- vii. Señala que en la Resolución Determinativa se tipificó la conducta como omisión de pago, correspondiéndole una sanción del 100% sobre el monto del tributo omitido, conforme el art. 165 de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, ni en la Resolución Determinativa, menos en la Vista de Cargo, se realizó una descripción de los justificativos fácticos o legales para llegar a esta inferencia, siendo que para la configuración de este ilícito debe existir un pago menor o la inexistencia de pago de deudas tributarias; sin embargo, al haberse dado cabal cumplimiento a la normativa vigente, utilizando un crédito fiscal legítimo y notas fiscales legalmente habilitadas para justificar los gastos, no se incumplió con ninguna obligación tributaria (ni dolosa ni culposa) y la Administración Tributaria transgrede la garantía constitucional del derecho a la defensa determinada en el art. 117 de la CPE.
- viii. Finalmente, solicita se revoque la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0090/2010, y se deje sin efecto la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, de 31 de marzo de 2010.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 85-87vta. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Determinativa 17-00089-10, de 31 de marzo de 2010; con los siguientes fundamentos:

- i. Manifiesta que la Gerencia Distrital Cochabamba notificó a Nelly Barrios Orgaz con la Orden de Verificación F. 7520 N° 0009OVI9525 y Detalle de Diferencias, a objeto de establecer el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, períodos octubre y noviembre 2006, emitiendo la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/VI/VC/0005/2010, y dado que, en el periodo de prueba no se desvirtuaron los reparos, se dictó la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, que determina una deuda impositiva de 2.491.- UFV correspondiente al tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento de deberes formales y calificación de la conducta.

- ii. Expresa que se considera crédito fiscal al monto en dinero a favor del contribuyente, que a la hora de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal (deuda) para calcular el monto que debe abonar al Estado; por consiguiente, la apropiación del crédito fiscal depende del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales, que permitan establecer la existencia del hecho imponible para que la Administración Tributaria pueda considerarlos como válidos para fines fiscales.

- iii. Cita los arts. 8 de la Ley 843 y del DS 21530, para establecer que se considera válido el crédito fiscal que se hubiese facturado en la medida que se vincule a la actividad gravada, y que según el num. 22 de la RA 05-0043-99, todas las Notas Fiscales deben consignar fecha, lugar, apellido o razón social del contribuyente y Número de Registro Único de Contribuyentes (RUC). Añade que de acuerdo con la Resolución STG- RJ/0127/2005, es válido el crédito fiscal que cumpla con: a) la existencia de factura original, b) que la transacción este vinculada con la operación gravada y c) que esta transacción haya sido efectivamente realizada. Añade que toda transacción comercial deber estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compra – venta de bienes y servicios, conforme los arts. 70-4, de la Ley 2492 (CTB) 36, 37 y 40 del Código de Comercio.

iv. Arguye que el art. 200 de la Ley 2492 (CTB), señala que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos; sin embargo, la recurrente al no haber demostrado con documentación contable que las transacciones fueron realizadas efectivamente, incumplió los art. 70, num. 4, de la Ley 2492 (CTB), 36, 37 y 40 del Código de Comercio.

v. Respecto a las multas sancionadas por las Actas de Contravenciones Nos. 5889 y 5890, emitidas por no registrar debidamente el Libro de Compras del período noviembre 2006 y por no presentar correctamente el Libro de Compras IVA en medio magnético del período noviembre 2006, en plazos, formas y lugares establecidos, señala que corresponde mantener las mismas, al evidenciarse el incumplimiento, en aplicación del num. 88, inciso c) de la RA 05-0043-99, que señala que en el Libro de Compras IVA deberá consignarse, además de la información de cabecera, el número de la Nota Fiscal del proveedor asignada por la Administración Tributaria y en aplicación del art. 5-I de la RND 10-0047-05, que indica que debe consignarse el número de la factura o nota fiscal cuando es enviado a través del módulo Da Vinci.

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 24 de agosto de 2010, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0247/2010, de 23 de agosto de 2010, se recibió el expediente ARIT-CBA-0056/2010 (fs. 1-96 del

expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 26 de agosto de 2010 (fs. 97-98 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 1 de septiembre de 2010 (fs. 99 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 **11 de octubre de 2010**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 10 de agosto de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Nelly Barrios Orgaz con la Orden de Verificación N° 0009OVI9525, N° de Operativo: 550, cuyo alcance comprendió el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente detalladas en Anexo adjunto, correspondiente a los períodos fiscales octubre y noviembre 2006; asimismo, en el citado Anexo se solicitó la presentación de las declaraciones juradas de los períodos observados, Libro de Compras IVA, facturas de compras originales y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite (fs. 2-6 vta. de antecedentes administrativos).
- ii. El 14 de agosto de 2009, Juan Carlos Rocha Villarroel, a nombre de Nelly Barrios Orgaz, presentó los formularios 200, IVA, de los períodos octubre y noviembre 2006, Libros de Compras IVA y las facturas observadas según anexo de la Orden de Verificación, todo según Acta de Recepción / Devolución de Documentación (fs. 9 de antecedentes administrativos).
- iii. El 9 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 5889, por el incumplimiento de deberes formales relacionado con el registro en Libro de Compras y Ventas IVA, del período noviembre 2006, contraviniendo el num. 88 de la RA 05-0043-99 y sancionándose con 500.- UFV, según el num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04; y 5890, por el incumplimiento relacionado con la presentación en los plazos, formas y lugares del Libro de Compras y Ventas IVA en medio magnético del período noviembre 2006, lo que contraviene el art. 5-I de la RND 10-0047-05 y por lo cual, establece la sanción de 200.- UFV, de acuerdo con el num. 4.2, Anexo A, de la RND 10-0021-04 (fs. 11-12 de antecedentes administrativos).

- iv. El 14 de enero de 2010, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDC/DF/VI/INF/0035/2010, en el cual establece que, de la revisión efectuada, evidenció que las facturas Nos. 1228, 491494, 1321, 2727314, 764784 y 549973, fueron emitidas con un NIT diferente al asignado a la contribuyente, por lo que no son válidas para el crédito fiscal; asimismo, la factura N° 610437, con N° de Orden 3930484633, fue registrada incorrectamente en el Libro de Compras, correspondiendo la aplicación de la multa por incumplimiento de deberes formales. Por otra parte, señala que las facturas de compras Nos. 27807, 2702885, 91299, 431789, 292793, 439085 y 641572, fueron registradas incorrectamente en los Libros de Ventas de los proveedores, consiguientemente, son válidas para crédito fiscal; consecuentemente, estableció reparo a favor del fisco de 2.458. UFV, equivalentes a Bs3.781.-, por concepto de tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales (fs. 161-164 de antecedentes administrativos).
- v. El 26 de enero de 2010, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Nelly Barrios Orgaz con la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/VI/VC/0005/2010, de 14 de enero de 2010, en la cual establece la liquidación previa de la deuda tributaria, sobre base cierta, por concepto del IVA, de los períodos octubre y noviembre 2006, en la suma de 2.458.- UFV, equivalentes a Bs3.781.- que incluye tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales; asimismo, califica preliminarmente la conducta de la contribuyente como omisión de pago y concede el plazo de 30 días para formular descargos y presentar prueba referida al efecto (fs. 165-168 de antecedentes administrativos).
- vi. El 15 de marzo de 2010, la Administración Tributaria, emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDC/DF/VI/INF/0032/2010, en el cual señala que en el plazo establecido en el art. 98 de la Ley 2492 (CTB) no se presentaron descargos a la Vista de Cargo por lo que sugiere la remisión de antecedentes al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para que se proceda según normativa vigente (fs. 174-176 de antecedentes administrativos).
- vii. El 22 de abril de 2010, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Nelly Barrios Orgaz con la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, de 31 de marzo de 2010, que determinó de oficio las obligaciones impositivas en la suma de 1.074.- UFV, equivalentes a Bs1.652.-, correspondientes al tributo omitido más intereses del IVA de los períodos octubre y noviembre 2006; asimismo, dispone sancionar con la multa de 717.- UFV, por la contravención de omisión de pago y 700.- UFV

equivalentes a Bs1.077.- por incumplimiento de deberes formales (fs. 179-182vta. de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. Ley 843, de Reforma Tributaria (LRT).

Art. 3. Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- a) En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles.

Art. 4. El hecho imponible se perfeccionará:

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. 7. A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los artículos 5º y 6º, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el art. 15º.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas, que respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período

Art. 8. Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:

- a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15º sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el periodo fiscal que se liquida.

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

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

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

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

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

Art. 153. (Causales de Exclusión de Responsabilidad). Son causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria las siguientes

2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria

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. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones:
- 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria;
 - 2) La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y,
 - 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.

Art. 165. (Omisión de Pago). El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Art. 169. (Unificación de Procedimientos).

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

iii. Ley 1340, Código Tributario Boliviano Abrogado (CTb).

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

En especial, podrá dictar normas obligatorias con relación a los siguientes puntos: promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de base para estimar de oficio la

materia imponible, así como para fijar el valor de las transacciones de importación o exportación a los fines de simplificar la aplicación de los impuestos; inscripción de responsables; forma y plazo de presentación de declaraciones juradas; modos, plazos y formas extrínsecas de la percepción de los gravámenes, pagos a cuenta, de los mismos, intereses recargos y multas intervención y supresión de agentes de retención; libros y anotaciones que de modo especial deberán llevar los contribuyentes, responsables y terceros; fijar el tipo de interés que devengarán las deudas y prórrogas impositivas a la exención total o parcial, con carácter general, de recargos e intereses punitivos, conforme a lo dispuesto por el presente Código, inscripción de agentes de retención y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes.

Las normas administrativas a dictarse, deberán sujetarse a las previsiones de este Código.

iv. DS 27310, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Art. 42. (Omisión de Pago). La multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda.

v. RA 05-0043-99, de 13 de agosto de 1999.

22. Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos:

b) Razón Social y/o nombre del comprador.

Todas las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deberán emitirse consignando obligatoriamente el nombre y apellido o cuando menos el primer apellido del comprador, cuando se trate de personas naturales y la Razón Social cuando sean empresas Publicas, Privadas y otras.

No tienen el carácter obligatorio de nominatividad establecido en los párrafos precedentes las siguientes facturas, notas fiscales o documento equivalente:

- Los Tickets emitidos por máquinas registradoras hasta un monto igual o menor a Bs.- 500.-.
- Para montos superiores, se reemplazara el ticket por la factura o nota fiscal con la nominatividad señalada.
- Los contribuyentes que por el volumen de sus ventas o por el volumen de sus transacciones requieran emitir tickets de máquinas registradoras por montos superiores a Bs. 500, deberán presentar ante la Dirección Distrital de su jurisdicción

un memorial de solicitud, debiendo la Administración emitir una autorización expresa especificando la fecha de vigencia de la misma.

- Por otro lado deberá consignar el No. de R.U.C. del comprador cuando este así lo requiera.
- Espectáculos públicos y entretenimientos en general.
- Gas Licuado
- Peaje de Carreteras.
- Derecho de aeropuerto y terminales de transporte.

Cuando el comprador solicite expresamente que no se consigne su nombre en la factura, nota fiscal o documento equivalente, el vendedor deberá anotar la leyenda "SIN NOMBRE", en el espacio destinado para tal efecto. Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidos en estas condiciones no serán aceptados como forma de pago, ni generarán crédito fiscal contra ningún impuesto. El incumplimiento de esta obligación será penada con el monto máximo establecido para la multa por incumplimiento de deberes formales.

- c) Número de Registro Unico de Contribuyente (RUC) del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado.

Esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador.

Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal.

- 82.** Para los fines de la presente Resolución Administrativa, la nominatividad se considera cumplida cuando se registre en la factura, nota fiscal o documento equivalente imprescindible el primer apellido como dato mínimo de identificación cuando se trata de personas naturales, Razón Social y Número de RUC cuando se trate de empresas públicas y privadas.

- 88.** Se establece un libro denominado "COMPRAS IVA", cuyo formato se aprueba mediante la presente Resolución Administrativa, en el que se asentarán de manera cronológica los documentos recibidos que dan lugar al crédito fiscal (notas fiscales o documentos equivalentes). Los datos mínimos a consignar, además de la información de cabecera establecida en el formato, será la siguiente:

- c) Número de Nota Fiscal del proveedor asignada por la Administración Tributaria.

vi. RND 10-0048-05 de 14 de diciembre de 2005.

Art. 1 Sustituir el inc c) del numeral 22 de la resolución Administrativa 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999 por el siguiente texto.

c) Número de registro tributario (NIT) del comprador (cliente) cuando éste sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en caso que el comprador (cliente) no cuente con Registro Tributario (NIT), se consignará obligatoriamente en el campo correspondiente al NIT el número de cédula de Identidad (CI) del comprador cliente.

Esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador (cliente).

Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal

vii. RND 10-13-03, de 3 de septiembre de 2003

Art. 1. (Creación del NIT). La clave única NIT (Número de Identificación Tributaria) permitirá identificar inequívocamente a los contribuyentes y estará compuesta según los casos, de la siguiente manera:

(a) Para personas naturales, propietarias de empresas unipersonales y sucesiones indivisas, el número de carnet de identidad más códigos de control asignados por la Administración Tributaria.

viii. RND 10-21-04, de 11 de agosto de 2004.

| DEBER FORMAL | SANCION POR INCUMPLIMIENTO AL DEBER FORMAL |
|---|--|
| DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LOS REGISTROS CONTABLES Y OBLIGATORIOS | Personas naturales y empresas unipersonales |
| 3.2 Registro en Libros de Compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica. | 500.- UFV |
| DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACIÓN | |
| 4.2 Presentación en los plazos, formas y lugares de libros de compra y venta IVA en medio magnético, de cuerdo alo establecido en normas específica | 200.- UFV |

ix. RND 10-0047-05, de 14 de diciembre de 2005.

Art. 2. (Deber Formal)

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

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

I. LIBRO DE COMPRAS.

Nombre del archivo 1: compras_mmaaaa_NIT

(Ej: compras_052006_1003579028)

| Nombre del campo | Tipo de dato | Observaciones |
|-------------------|--------------|--|
| Número de factura | Número | Se consignará el número de factura o nota fiscal |

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Sobre la depuración de crédito fiscal.

i. La recurrente manifiesta que la Resolución impugnada no expresa una adecuada valoración de los argumentos del recurso de alzada, ya que realiza una interpretación equivocada de la normativa y conceptos relativos al crédito fiscal; añade que, en el tercer considerando, se transcribe un criterio de lo que significa el crédito fiscal, sin considerar que la ilegal depuración de crédito fiscal se encuentra errada, debido a que la Resolución STG-RJ/0127/2005, determina que el crédito es válido cuando se cumpla: a) la existencia de la factura original, b) que la transacción este vinculada con la operación gravada y c) que la transacción haya sido efectivamente realizada.

ii. Expresa que la resolución de alzada muestra una decisión arbitraria y discrecional respecto a la validez del crédito fiscal, ya que éste fue observado bajo el criterio de

que las facturas de Industrias Lujan SRL, el Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL y Estación de Servicios Las Palmeras SRL, fueron emitidas con un NIT distinto y que la factura de Estación de Servicio Trans. Sacaba SA, fue emitida a otra persona con un NIT diferente, manifestando el SIN que se habría incumplido con los arts. 8 y 15 de la Ley 843, 8 y 15 del DS 21530 y num. 22 de la RA 05-0043-99, empero, las facturas depuradas cumplen con los requisitos determinados en el art. 8 de la Ley 843, ya que estas facturas por la compra de combustible y botellones pertenecen a la actividad de la empresa, siendo utilizadas para realizar los trabajos de distribución de los productos que comercializa.

iii. Refiere que durante el procedimiento se observaron las facturas Nos. 1228, 1321, emitidas por Industrias Lujan SRL; Nos. 2727314, 764784, emitidas por Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL y N° 549973, emitida por la Estación de Servicios Las Palmeras SRL, por haberse emitido las mismas con un NIT distinto, al respecto aclara que las compras fueron realizadas y efectivamente pagadas en virtud a que se encuentran a nombre del sujeto pasivo.

iv. Respecto a la depuración del crédito fiscal de la factura N° 491494, emitida por la Estación de Servicios Trans Sacaba SRL, a otra persona, con otro número de NIT, aclara que esa persona era un trabajador de la empresa, consignándose además el nombre de la empresa POTAEQUIP, y el número de NIT; además, según la Resolución STG-RJ-0175/2006, establece que no es requisito indispensable que se consigne un número de RUC o de NIT, sino que para comprender los hechos imposables, solo basta que se demuestre que la compra fue efectivamente pagada.

v. Al respecto, el tratadista Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, señala que *“Otra característica estructural del IVA es la importancia que tiene en su régimen las normas de carácter formal o administrativo, que establecen deberes formales para los contribuyentes y responsables”* (fs. 832, Tercera Edición); en esa misma línea, Ricardo Fenochietto, establece que *“la deducción del gasto o la apropiación del crédito fiscal depende del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales. Lo primero en cuanto establece la existencia del hecho imponible como causa eficiente de la obligación tributaria, lo segundo en cuanto dispone los requisitos formales que los instrumentos que establecen dicha obligación tributaria deben necesariamente poseer para ser considerados válidos por las autoridades fiscales”* (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Pág. 614).

vi. Refiere la doctrina tributaria, en relación al cómputo del crédito fiscal proveniente de facturas emitidas a nombre de terceros que *“Aceptar el cómputo del crédito fiscal cuando no hay factura o documento equivalente o cuando dicho crédito no está discriminado, no son los únicos supuestos en los que los tribunales han dado preeminencia a la realidad económica, sino que existen otros, como el supuesto de computar el crédito fiscal cuando la factura no está emitida a nombre de quien pretende la acreencia...Sin embargo será necesario analizar cada caso en particular y en el supuesto excepcional de pretender el cómputo en tal extremo, demostrar que la operación existió y que quien intervino en ella es en definitiva quien pretende computar el crédito fiscal.”* (FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Pág. 654).

vii. Así también, cabe citar a Catalina García Vizcaíno, para quien la Interpretación según la realidad económica *“En rigor, no tiene el carácter de “método”, sino que es un instrumento jurídico que permite investigar los hechos reales, considerando que ha sido la valoración económica del hecho o acto gravado la que ha determinado la imposición.”* La autora cita a García Belsunce, para quien *“...el aspecto más importante del “método” de la realidad económica “finca no ya en lo relativo a la interpretación de la ley, sino en lo concerniente a la interpretación de los hechos que deben caer bajo el ámbito de la ley”* (GARCIA, Vizcaino Catalina. Derecho Tributario, Tercera Edición Ampliada y Actualizada. Editorial Lexis Nexis, 2007, Págs. 265 y 270).

viii. Por su parte, la normativa tributaria nacional, en el art. 4 de la Ley 843, prevé que el hecho imponible del IVA, para el caso de la venta y prestación de servicios, debe hallarse obligatoriamente respaldada con la emisión de la factura correspondiente, ya que en principio, de acuerdo con el art. 8 de la Ley 843, el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota del 13% sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

ix. En ese sentido, con el fin de reglamentar -entre otros aspectos- el sistema de habilitación, emisión, control de notas fiscales y registros tributarios, para la generación de información útil y eficiente, que coadyuve sus tareas de fiscalización y control, la Administración Tributaria en uso de las facultades normativas establecidas en los arts. 127 de la Ley 1340 (CTb) y 64 de la Ley 2492 (CTB), emitió las RA 05-0043-99 y RND 10-0048-05, las mismas que son aplicables a los períodos

octubre y noviembre de 2006, de cumplimiento obligatorio para todos los sujetos pasivos, conforme se encuentra previsto en el art. 70-11 de la Ley 2492 (CTB).

- x. En ese entendido, el num. 22 de la RA 05-0043-99, en sus inc. b) y c), éste último sustituido por el art. 1 de la RND 10-0048-05, señala que al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente la Razón Social y/o nombre del comprador y el Número de Registro Tributario (NIT) del comprador (cliente), cuando éste sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en caso que el comprador (cliente) no cuente con Registro Tributario (NIT), se consignará obligatoriamente en el campo correspondiente al NIT el número de cédula de Identidad (CI) del comprador, indica que esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador, y que los contribuyentes que incumplan con lo señalado no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal. Por su parte el num. 82 de la RA 05-0043-99, citada, dispone que la nominatividad se considera cumplida cuando se registre en la factura imprescindiblemente el primer apellido para el caso de personas naturales, y la razón social y número de RUC cuando se trate de empresas públicas y privadas.
- xi. Sin embargo, tal como prevé la doctrina, de manera excepcional y en aplicación de la realidad económica existen casos en los que es posible que el sujeto pasivo, pese al incumplimiento de deberes formales, pueda computar en su beneficio, el crédito fiscal de una operación económica, cuando de manera contundente pueda demostrar que ésta existió y su intervención en la misma; en ese contexto doctrinal y normativo, esta instancia procederá a analizar los conceptos observados por la Administración Tributaria y que fueron confirmados en la instancia de Alzada, cuya decisión le ocasiona agravios al sujeto pasivo.
- xii. De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que la Administración Tributaria, como resultado del proceso de verificación iniciado con la Orden de Verificación N° 0009OVI9525, emitió el Informe CITE: SIN/GDC/DF/VI/INF/0035/2010, que respalda la emisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/VI/VC/0005/2010, y ésta a su vez a la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, que observó las facturas Nos. 1228 y 1321, emitidas por Industrias Lujan SRL; Nos. 2727314 y 764784, emitidas por El Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL; N° 549973, emitida por Surtidor Las Palmeras SRL y N° 491494, emitida por Estación de Servicio Trans. Sacaba SA; debido a que las mismas fueron emitidas con un número de NIT distinto al asignado, es decir, que el SIN observó que en la factura N° 1228, se consignó el NIT **71623101**; en la factura N° 1321, el

último dígito (3) no coincide con la copia del proveedor; en la factura N° 764784, los últimos dos dígitos (13) no fueron consignados en la copia del proveedor; en la factura N° 2727314 se consignó el NIT **776231013** y en la factura N° 549973, se registra el NIT **716231015**.

xiii. En esos antecedentes, se tiene que las observaciones de la Administración Tributaria se encuentran relacionadas con el deber formal, establecido en el inc. c) del numeral 22 de la RA 05-0043-99, sustituido por el art. 1 de la RND 10-0048-05, es decir, con el registro imprescindible en la factura del NIT del comprador, el mismo que de acuerdo con el art. 1 de la RND 10-0013-03, constituye en una clave única que permite identificar inequívocamente a los contribuyentes, que en el caso de personas naturales es el número de carnet de identidad más códigos de control asignados por la Administración Tributaria.

xiv. Al efecto, revisada la *Consulta de Padrón* (fs. 171 de antecedentes administrativos), se tiene que Nelly Barrios Orgaz, se encuentra inscrita en el Padrón de Contribuyentes con el NIT **716231013**; sin embargo, revisadas las facturas originales presentadas ante el SIN y en instancia de Alzada (fs. 66, 69-71 de antecedentes administrativos y 33, 39-41 y 43 del expediente), se tiene que el error en el registro del NIT, afecta a la nominatividad de la factura, ya que al no registrarse correctamente el NIT, en primer término puede generar dudas respecto a si Nelly Barrios Orgaz fue la compradora de los bienes detallados en la misma; empero, en la búsqueda de la realidad económica de los hechos, esta instancia jerárquica además de valorar las pruebas aportadas por las partes, también debe referirse a los hechos acontecidos, vale decir que, pese al incumplimiento de deberes formales, se debe establecer si la prueba aportada permite demostrar que la transacción descrita en cada una de las facturas observadas fue realizada por Nelly Barrios Orgaz y que el débito fiscal generado en el proveedor fue pagado, tal como lo establece el art. 7 de la Ley 843.

xv. En ese entendido, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria, en el proceso de verificación, realizó control cruzado a los proveedores; es así que, respecto a Industrias Luján SRL, que emitió las facturas Nos. 1228 y 1321, se observa que en cumplimiento al Requerimiento N° 101376 (fs. 88 de antecedentes administrativos), se presentó el Libro de Ventas y talonarios de facturas (fs. 89 de antecedentes administrativos). De la documentación señalada se evidencia que según la Copia Empresa, las facturas fueron emitidas a **Nelly Barrios** con el NIT **71623101**, registradas con la misma información en el Libro de Ventas,

además, en dicho procedimiento, la Administración Tributaria no observó el débito fiscal, entendiéndose que fue declarado y pagado, por lo que, con el cómputo del crédito fiscal a favor de Nelly Barrios Orgaz, no existió perjuicio fiscal; asimismo, de acuerdo con el art. 1 de la RND 10-0013-03, el NIT de una persona natural corresponde al CI más un código de control, en este caso, los seis (6) primeros dígitos del NIT consignado en la factura corresponden al CI de Nelly Barrios (fs. 6 del expediente), situación que demostraría que la contribuyente es la beneficiaria del crédito fiscal contenido en las facturas Nos. 1228 y 1321.

xvi. Por otra parte, se debe indicar que en la instancia de Alzada, Nelly Barrios Orgaz, presentó el original de la factura N° 1321 (fs. 39 del expediente), la misma que consigna el NIT 716231013, pero compulsada con la copia del proveedor esto no es correcto, siendo evidente que en este caso el último dígito (3) fue incluido de forma posterior a su emisión, hecho que sin embargo, no le quita a la contribuyente su derecho al crédito fiscal por el análisis precedentemente realizado.

xvii. En cuanto a las facturas Nos. 764784 y 2727314, emitidas por la empresa El Manantial Centro de Servicios y Comercio SRL, se evidencia que el proveedor en atención al CITE: SIN/GDC/DF/VI/NOT/1547/2009 (fs. 121 de antecedentes administrativos), presentó las Copias Emisor (fs. 125 y 127 de antecedentes administrativos), las cuales fueron verificadas por el SIN mediante Sistema (Libro de Ventas Da Vinci), estableciéndose que las mismas fueron emitidas y registradas en el Libro de Ventas a nombre de **Nelly Barrios** con el NIT **776231013 y 7162316**, respectivamente; en el primer caso, el NIT registrado es diferente solo en el segundo dígito ya que en lugar de 1 se encuentra el 7, mientras que en el segundo caso, si bien los primeros seis (6) dígitos coinciden con el CI de la contribuyente, el último dígito es diferente al Código de Control (013) asignado por la Administración Tributaria, por lo que en ambos casos, pese a que las facturas consignan el nombre de la contribuyente, ésta no puede apropiarse de un crédito fiscal establecido para un NIT diferente al asignado, más aun, cuando conforme el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), la recurrente no presentó pruebas para desvirtuar dicha observación.

xviii. En relación a la factura N° 549973, emitida por Las Palmeras SRL, de la revisión de la factura original presentada en la instancia de alzada, se evidencia que existe confusión respecto al último dígito del NIT consignado en la misma, en este caso, la Administración Tributaria, consideró que se trataría de un cinco (5) lo que le conllevó a establecer que el NIT 716231015, no le corresponde a la contribuyente, empero, dado que dicho dígito forma parte del Código de Control, se tiene que los seis (6)

primeros dígitos, corresponden al CI de la contribuyente, situación que le permitiría apropiarse del crédito fiscal, más aún, cuando no existe evidencia de que la Administración Tributaria, respecto a ésta factura, hubiera realizado el control cruzado y establecido que el crédito fiscal de la factura fue apropiado por otro contribuyente con NIT 716231015.

xix. Por otra parte, la Administración Tributaria observó también la factura N° 491494, emitida por la Estación de Servicio Trans. Sacaba SA; debido que en la misma se consignó un nombre (razón social) y un NIT diferente al de la contribuyente; al respecto, revisada la factura original presentada en la instancia de Alzada (fs. 38 del expediente) se observa que la misma fue emitida a Carlos Paz con NIT 1408448, sin embargo, posteriormente fue adicionada la Razón Social de Pota Equip y el NIT 716231013, datos que si bien corresponden a Nelly Barrios, no desvirtúan el hecho de que la factura inicialmente fue emitida a nombre de un tercero, no pudiendo beneficiarse la contribuyente de dicho crédito fiscal.

xx. Asimismo, la contribuyente, en su recurso jerárquico, refiere que Carlos Paz fue trabajador de su empresa; sin embargo, sin perjuicio de lo establecido en el art. 3, inc. a) del a Ley 843, que establece al Sujeto Pasivo del IVA, tal situación no fue demostrada conforme señala el art. 76 de la Ley 2492 (CTB).

xxi. Por otra parte, respecto a la cita de la Resolución STG-RJ-0175/2006 y el argumento de que no es requisito indispensable que se consigne un número de RUC o de NIT, sino que para comprender los hechos imponible sólo basta que se demuestre que la compra fue efectivamente pagada; cabe señalar que en el presente caso, la sola presentación de las facturas originales en la instancia de alzada no logran demostrar tales argumentos, por cuanto la carga de la prueba para demostrar los pagos de las transacciones la tenía la contribuyente.

xxii. En resumen por los argumentos expuestos en el análisis del crédito fiscal se debe revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a las facturas Nos. 1228, 1321 y 549973, por las cuales se debe dejar sin efecto la depuración de crédito fiscal IVA, que alcanza a Bs845.- manteniéndose firme y subsistente las observaciones de la Administración Tributaria, respecto a las facturas Nos. 491494, 2727314 y 764784, por Bs8.-, todo de acuerdo con el siguiente cuadro:

**IMPORTE OBSERVADO
(EXPRESADO EN BOLIVIANOS)**

| PROVEEDOR | Nº DE FACTURA | FECHA | CREDITO FISCAL IVA | | | | |
|--|---------------|------------|------------------------------------|----------------------------|------------|-----------------------------|------------|
| | | | SEGÚN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA | SEGÚN RESOLUCIÓN DE ALZADA | | SEGÚN RESOLUCIÓN JERARQUICA | |
| | | | | CONFIRMADO | SIN EFECTO | CONFIRMADO | SIN EFECTO |
| INDUSTRIAS LUJAN SRL | 1228 | 27/10/2006 | 419 | 419 | | | 419 |
| | 1321 | 24/11/2006 | 419 | 419 | | | 419 |
| EL MANANTIAL CENTRO DE SERVICIOS SRL | 2727314 | 22/11/2006 | 5 | 5 | | 5 | |
| | 764784 | 18/11/2006 | 2 | 2 | | 2 | |
| LAS PALMERAS SRL | 549973 | 13/11/2006 | 7 | 7 | | | 7 |
| ESTACION DE SERVICIO TRANS. SACABA SA. | 491494 | 10/11/2006 | 1 | 1 | | 1 | |
| TOTALES | | | 853 | 853 | | 8 | 845 |

IV.3.2. Calificación de la conducta.

- i. Nelly Barrios Orgaz señala que en la Resolución Determinativa se tipificó la conducta como omisión de pago, conforme el art. 165 de la Ley 2492 (CTB); sin embargo, ni en ese acto ni en la Vista de Cargo, se realizó una descripción de los justificativos fácticos o legales para llegar a esa inferencia, ya que para la configuración de ese ilícito debe existir un pago menor o la inexistencia de pago deudas tributarias, pero al haberse dado cabal cumplimiento a la normativa vigente, utilizando un crédito fiscal legítimo y notas fiscales legalmente habilitadas para justificar los gastos, no se incumplió con ninguna obligación tributaria (ni dolosa ni culposa) y la Administración Tributaria transgrede la garantía constitucional del derecho a la defensa determinada en el art. 117 de la CPE.

- ii. Al respecto, el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), establece que el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria; asimismo, el art. 42 del DS 27310 (RCTB), prevé que la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en UFV.

- iii. En el presente caso de la revisión de antecedentes administrativos se observa que la Administración Tributaria, en la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/VI/VC/0005/2010, de acuerdo con el art. 169 de la Ley 2492 (CTB), incluyó en la liquidación previa del tributo, la multa por omisión de pago, contravención que fue configurada debido a la utilización de un crédito fiscal mal atribuido correspondiente a las facturas Nos. 1228, 491494, 1321, 2727314, 764784 y 549973, observadas de acuerdo a la Orden de Verificación N° 0009OVI9525, declaradas por la contribuyente en los períodos

octubre y noviembre 2006 (fs. 165-166 de antecedentes administrativos); asimismo, la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, en lo que se refiere a la conducta del contribuyente, establece que se determinó que las facturas indicadas, no cumplen con los requisitos establecidos por la normativa tributaria para el cómputo de crédito fiscal, procediéndose a la depuración del crédito fiscal observado; asimismo, señala que emergente de ese comportamiento la conducta de la contribuyente se tipifica como omisión de pago, correspondiéndole una sanción igual al 100% sobre el monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en UFV, de acuerdo con lo previsto en los arts. 165 de la Ley 2492 (CTB) y 42 del DS 27310 (fs. 180 de antecedentes administrativos).

iv. En ese contexto, en principio, es evidente que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa contienen la descripción de los elementos de hecho y derecho que tipifican la conducta tributaria de la contribuyente, ya que al haber utilizado facturas que no la identifican como beneficiaria del crédito fiscal IVA, ocasionó un menor tributo a pagar, situación que de acuerdo con el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), hacen que se configure la contravención de omisión de pago y su consecuente aplicación de la multa del 100% del tributo omitido expresado en UFV, a la fecha de vencimiento; por lo que en este caso, la aplicación de la multa por omisión de pago fue correctamente aplicada por la Administración Tributaria.

v. No obstante, dado el análisis efectuado en el punto IV.3.1, referido al crédito fiscal, en el cual el tributo omitido fue modificado, también corresponde que la multa por omisión de pago se modifique, vale decir, que deja sin efecto la multa que corresponde a las facturas Nos. 1228, 1321 y 549973, y se mantiene la multa de 7 UFV, por las facturas Nos. 491494, 2727314 y 764784, de acuerdo con el siguiente cuadro:

| IMPORTE OBSERVADO (EXPRESADO EN UFV) | | | | | | |
|---|---|--|-------------------------------|------------|--------------------------------|------------|
| PERIODO | N° DE FACTURA | CREDITO FISCAL IVA | | | | |
| | | SEGÚN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA | SEGÚN RESOLUCIÓN DE ALZADA | | SEGÚN RESOLUCIÓN JERARQUICA | |
| | | | CONFIRMADO | SIN EFECTO | CONFIRMADO | SIN EFECTO |
| oct-06 | 1228 | 353 | 353 | | | 353 |
| nov-06 | 491494, 1321, 2727314, 764784, 549973 | 364 | 364 | | 7 | 357 |
| TOTALES | | 717 | 717 | | 7 | 710 |

IV.3.3. Sobre el incumplimiento de deberes formales.

- i. La recurrente señala que la ARIT, en el penúltimo párrafo del considerando tercero, mantiene firme y subsistente las multas contenidas en las Actas de Contravenciones, argumentando que se habría incumplido con las determinaciones contenidas en la RA 05-0043-99 y en la RND 10-0047-05; al efecto, añade que no se compulsó correctamente el art. 153 de la Ley 2492 (CTB) que establece como causal de exclusión de responsabilidad el error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, por lo que si tal vez existen errores en el Libro de Compras IVA y que no se ha presentado de forma correcta el Libro de Compras a través del modulo Da Vinci, es porque ha existido un error de tipo que merece ser excluido de responsabilidad, ya que dentro del vencimiento del período fiscal, se presentó toda la información, así como las declaraciones juradas del IVA de octubre y noviembre de 2006, evidenciándose la buena fe declarando correctamente las obligaciones tributarias en los formularios correspondientes.

- ii. Al respecto, en la doctrina tributaria, se entiende el incumplimiento de deberes formales como las infracciones 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 error de hecho o de derecho, la infracción no se configure, ya que, pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo (Héctor Villegas en su libro Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 9º Edición p. 548).

- iii. En nuestra normativa, el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), dispone que *“constituyen ilícitos tributarios las acciones y omisiones que violen normas tributarias materiales o formales tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias”*; en tanto que el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), prevé que el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en disposiciones legales tributarias, será sancionado con una multa que irá desde 50 UFV a 5.000 UFV. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

- iv. En el presente caso, de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al

Procedimiento de Determinación N° 005889 (fs 11 de antecedentes administrativos), debido a que, de la verificación de la documentación presentada por la contribuyente, evidenció que en el Libro de Compras (manual) del período noviembre 2006, se registró la factura N° **000610347**, emitida por E.S. Manantial SRL (fs. 38 de antecedentes administrativos) no obstante, el número correcto de dicha factura era **000610437** (fs. 129 de antecedentes administrativos), situación que configuró el incumplimiento de deberes formales, establecido en el num. 88, inc. c), de la RA 05-0043-99, que señala que el Libro de Compras IVA -entre los datos mínimos- debe consignar el Número de Nota Fiscal del proveedor asignada por la Administración Tributaria; por lo que sancionó dicho incumplimiento con una multa de 500.- UFV de acuerdo con el num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04.

v. De igual manera, la Administración Tributaria labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 005890, al haber evidenciado que la contribuyente no presentó correctamente el Libro de Compras en medio magnético a través del Módulo Da Vinci del período noviembre 2006, estableciendo que dicha situación contraviene el art. 5-I de la RND 10-0047-05, sancionado con 200.- UFV según el num. 4.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04 (fs. 12 de antecedentes administrativos). Las citadas Actas fueron incluidas en la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/VI/VC/0005/2010 y en la Resolución Determinativa, conforme señala el art. 169 de la Ley 2492 (CTB).

vi. De la descripción de los antecedentes, se advierte que las acciones de la contribuyente, tales como el error en el registro de la factura N° 000610437 y la presentación incorrecta del Libro de Compras a través del Módulo Da Vinci, configuraron los incumplimientos de deberes formales acusados por la Administración Tributaria, quien tipificó y sancionó dichas conductas contraventoras; sin embargo, la contribuyente al argumentar, tanto en su recurso de alzada como en su recurso jerárquico, que *“si bien tal vez existan errores de registro en el Libro de Compras IVA y no se ha presentado de manera correcta el Libro de Compras a través del módulo Da Vinci, ... ha existido simplemente un error de tipo que merece ser excluido de responsabilidad por no cumplir simplemente la transcripción de datos en el software”* (fs. 8vta. y 92 del expediente), implícitamente acepta como cierto el error de transcripción, vale decir, el incumplimiento de deberes formales, pero que el mismo debería ser excluido de su responsabilidad por verificarse un error de tipo.

vii. En ese sentido, la doctrina tributaria, refiere que *“la invocación del error resulta inadmisiblesi el sujeto pasivo de la obligación se apartó de normas explícitas fijadas*

por la administración tributaria" (Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Pág. 655).

viii. Al respecto, la Ley 2492 (CTB), en el art. 153-I, num. 2, establece como una causal de exclusión de responsabilidad en materia tributaria, **el error de tipo o error de prohibición**, que condiciona la exclusión a que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria; en el presente caso, respecto al incumplimiento de deberes formales relacionado con el registro de la factura N° 00610437, en antecedentes administrativos no existe evidencia de que el incumplimiento de deberes formales hubiera surgido por una interpretación errónea de la norma o que la contribuyente en desconocimiento de la normativa que rige para el registro en el Libro de Compras IVA hubiera aplicado una forma distinta a la establecida, más aun cuando el resto de las facturas registradas en los Libros de Compras cumple con lo establecido en el num. 88 de la RA 05-0043-99 y art. 5-I de la RND 10-0047-05, por otra parte, tampoco existe constancia de que la contribuyente hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria; por lo que, considerando que en las contravenciones la sola vulneración a la norma configura el incumplimiento de deberes formales sin importar la intencionalidad o culpabilidad, no puede aplicarse la causal establecida en el art. 153-I, num. 2 de la Ley 2492 (CTB).

ix. Adicionalmente, cabe indicar en relación a la presentación del Libro de Compras y Ventas a través del módulo Da Vinci, que el art. 2-II de la RND 10-0047-05, establece que éste Libro debe ser presentado en la forma y plazos que se disponga para el efecto; en cuyo caso, el art. 5-I de la citada RND establece el formato en el cual debe presentarse la información del Libro de Compras y Ventas IVA, estableciendo que en el campo Número de Factura se debe consignar el número de factura o nota fiscal, situación que en el presente caso no ocurrió, por lo que independientemente a que el Libro de Compras y Ventas IVA hubiera sido presentado en el plazo señalado, éste no cumplió en cuanto al formato establecido.

x. En este sentido, dado que la contribuyente, en el presente caso, no demostró documentalmente la aplicación de la causal establecida en el art. 153-I, num. 2 de la Ley 2492 (CTB), pese a que conforme señala el art. 76 de la citada Ley 2492 (CTB) tenía la carga de la prueba, esta instancia jerárquica debe confirmar con fundamento

distinto las multas por incumplimiento de deberes formales que alcanzan a 700.- UFV.

xi. 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 a las facturas Nos. 1228, 1321 y 549973, toda vez que el crédito fiscal que generan dichas facturas tiene plena validez; y por las cuales tampoco corresponde la aplicación de la multa por omisión de pago; asimismo, se debe mantener la depuración del crédito fiscal de las facturas Nos. 491494, 2727314 y 764784, y la correspondiente multa por omisión de pago; así también debe mantenerse la multa por incumplimiento de deberes formales; por consiguiente se debe modificar la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, de 31 de marzo de 2010, de 2.491.- UFV, equivalentes a Bs3.832.- a 717.- UFV, equivalentes a Bs1.103.- , importe que incluye tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con el siguiente cuadro:

| TOTAL DEUDA TRIBUTARIA | | | | | | | |
|---|----------------|---------------------|----------------------|------------------|----------------------------------|------------------------|--------------|
| TIPO DE IMPUESTO | PERIODO FISCAL | IMPUESTO OMITIDO Bs | IMPUESTO OMITIDO UFV | INTERESES EN UFV | MULTA POR OMISIÓN DE PAGO EN UFV | TOTAL DEUDA TRIBUTARIA | |
| | | | | | | UFV | Bs |
| IVA | nov-06 | 8 | 7 | 3 | 7 | 17 | 26 |
| TOTAL IVA | | 8 | 7 | 3 | 7 | 17 | 26 |
| MÁS: MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES | | | | | | | |
| Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 005889 | | | | | | 500 | 769 |
| Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 005890 | | | | | | 200 | 308 |
| TOTAL DEUDA TRIBUTARIA | | | | | | 717 | 1.103 |

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i. por delegación y sustitución que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b),

144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), conforme con la Resolución Administrativa AGIT/0045-A/2010, de 15 de septiembre de 2010,

RESUELVE:

REVOCAR parcialmente, la Resolución ARIT-CBA/RA 0090/2010, de 22 de julio de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Nelly Barrios Orgaz de Antezana, contra la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la parte referida a la depuración del crédito fiscal correspondiente a las facturas Nos. 1228, 1321 y 549973, toda vez que el crédito fiscal que generan dichas facturas tiene plena validez; y por las cuales tampoco corresponde la aplicación de la multa por omisión de pago; manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de las facturas Nos. 491494, 2727314 y 764784 y la correspondiente multa por omisión de pago, así como la multa por incumplimiento de deberes formales; por consiguiente, se modifica la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00089-10, de 31 de marzo de 2010, de 2.491.- UFV, equivalentes a Bs3.832.- a 717.- UFV, equivalentes a Bs1.103.- , importe que incluye tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales; conforme establece el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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