



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**  
Estado Plurinacional de Bolivia



## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0546/2013

La Paz, 6 de mayo de 2013

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Derivados Ltda.**, representado legalmente por María Elia Villena Navarro y Jose Tufiño Zubieta.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Mario Vladimir Moreira Arias.

Número de Expediente: **AGIT/0328/2013//CBA-0180/2012.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicios de Impuestos Nacionales (fs. 102-104 vta. del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, del Recurso de Alzada (fs. 93-97 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0546/2013 (fs. 182-191 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

#### I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

##### I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Ruth Esther Claros Salamanca, conforme acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0461-12, de 10 de octubre de 2012 (fs. 100-101 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 102-104 vta. del expediente), impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba; con los siguientes argumentos:

1 de 20





- i. Señala que existe contradicción e incongruencia entre el marco normativo que fundamenta la Resolución de Alzada recurrida y la parte resolutive, evidenciándose claramente que Alzada no consideró la modificación al Parágrafo V del Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07 que fue modificada por la RND N° 10-0032-07, incumpliendo lo establecido en el Parágrafo III del Artículo 211 de la Ley N° 2492 (CTB).
- ii. Argumenta respecto a que las facturas observadas serían concordantes con el Anexo 5 de la RND 10-0016-07 y que por lo tanto no existiría contravención a ser sancionada, señalando que la Resolución de Alzada no consideró los requisitos que deben contener las facturas comerciales en general en el caso concreto de las facturas de exportación basó su decisión únicamente en el Anexo 5 de la RND N° 10-0016-07, sin considerar que el mismo solamente tiene fines ilustrativos y en todo caso se debe dar estricto cumplimiento al texto establecido en el Artículo 10, Parágrafo I, Numeral 4 de la RND N° 10-0016-07 y el Parágrafo V del Artículo 10 que fue modificado por la RND N° 10-0032-07.
- iii. Cita los Artículos 13 de la Ley N° 843 (TO), 13 del Decreto Supremo N° 21530 y 64 de la Ley N° 2492 (CTB), para indicar que en ese contexto normativo es que se emitió la RND N° 10-0016-07, que tiene por objeto reglamentar los elementos técnicos que deberán emplearse en la elaboración y emisión de las facturas, notas fiscales y documentos equivalentes, de donde indica que las facturas con la característica especial "Facturación Comercial de Exportación", de forma obligatoria deben contener los requisitos previstos en el Artículo 10, Parágrafo I, Numeral 4 de la RND N° 10-0016-07, donde el Inciso f) indica que cuando la operación sea en moneda extranjera debe obligatoriamente consignarse el tipo de cambio oficial de venta correspondiente a la fecha de la transacción, aunque si bien el Parágrafo V del citado Artículo permite al exportador adecuar la información a consignar, la moneda e idioma de la información de los Incisos e), f) y g) del Numeral 4 del mismo Parágrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad, indica que adecuar no se debe confundir con omitir, por lo cual señala que el exportador debe obligatoriamente consignar en la factura comercial de exportación el tipo de cambio previsto en el Inciso f) del Artículo 10, Parágrafo I, Numeral 4 de la RND N° 10-0016-07.
- iv. Indica que de la revisión de las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16, verificó que el exportador no consignó el tipo de cambio previsto en la normativa mencionada, incumpliendo el deber formal de emitir facturas o notas fiscales



cumpliendo los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, previsto en el punto 6.6 del Numeral 6) del Anexo Consolidado "A" de la RND N° 10-0037-07. En este sentido, solicita se dicte resolución revocando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0292/2012.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 93-97 vta. del expediente), resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12, de 20 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Graco Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que las Resoluciones Normativas de Directorio se constituyen en fuente de Derecho Tributario, según el Artículo 5, Numeral 7, de la Ley N° 2492 (CTB) y el Anexo 5 al ser parte integrante de la RND N° 10-0016-07 coadyuva en la definición de las modalidades de facturación y sus características especiales tal como expresa el Artículo 1, Inciso i), por lo que indica que dicho modelo representa una exposición gráfica de lo que describe literalmente el Artículo 10, Parágrafo I y V de la referida RND, por lo cual, señala que las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16, no son contrarias al modelo establecido en el Anexo 5.
- ii. Además indica que las modificaciones del sistema de facturación, incluidas por la RND 10-0032-07, con relación a las facturas comerciales de exportación, no están relacionadas con el tipo de cambio extrañado, por tanto indica que los mencionados datos están sometidos a lo dispuesto en la descripción gráfica expuesta en el Anexo 5 de la RND N° 10-0016-07.
- iii. Argumenta, que los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos siendo ejecutivos, tanto la parte narrativa como los ejemplos prácticos, por estar sometidos a la Ley conforme el Artículo 65 de la Ley N° 2492 (CTB), por lo cual no existe posibilidad alguna de obviarse lo expresado en el Anexo 5 de la RND N° 10-0016-07, toda vez que el mismo, representa gráficamente lo expuesto en el Artículo 10, Parágrafo I y V, por ser parte integrante de dicha resolución, por lo que advierte que las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16 son concordantes con el Anexo 5 de la RND N° 10-0016-07, no existiendo por lo tanto, contravención a ser sancionada en la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12; por lo que revoca totalmente dicha Resolución Sancionatoria.





## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, 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 Nos. 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 19 de marzo de 2013, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0167/2013, de 18 de marzo de 2013, se recibió el expediente ARIT-CBA-0180/2012 (fs. 1-160 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 26 de marzo de 2013 (fs. 161-162 del expediente), actuaciones que fueron notificadas el 27 de marzo de 2013 (fs. 163 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210-III de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), vence el **6 de mayo de 2013**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. El 19 de marzo de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Elia Villena Navarro, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 25-00073-12, comunicándole que incumplió con lo establecido en el Inciso f), Numeral 4,



Parágrafo I, Artículo 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, toda vez que presentó 2 facturas sin considerar el tipo de cambio oficial correspondiente a la fecha de la transacción, que refiere a la DUDIE con Número de Orden 3932525231 del periodo mayo de 2009, hecho que constituye un incumplimiento del deber formal establecido en el Artículo 162 de la Ley N° 2492 (CTB), sujeto a la multa de 200 UFV, de conformidad al Numeral 6.6 del Anexo Consolidado A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07; asimismo, concede el plazo de veinte (20) días para la cancelación de la multa o la presentación de descargos (fs. 10-10 vta. de antecedentes administrativos).

ii. El 5 de abril de 2012, Derivados Ltda., mediante memorial señala que la Administración Tributaria no ha considerado que las facturas observadas no son facturas de mercado interno, sino son facturas que responden a la "Característica Especial" de "Facturación Comercial de Exportación" cuyo marco normativo es distinto al invocado en el Auto Inicial, que en realidad se rige por el Parágrafo V del Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07, que denota que dichas facturas no deben contener obligatoriamente la exigencia del Inciso f), Numeral 4, Parágrafo I, del Artículo 10 de la mencionada RND, lo cual está corroborado por el Anexo 5 de esta norma que contiene el modelo de la factura comercial de exportación, la cual es emitida en moneda norteamericana sin consignar el tipo de cambio, de manera que la sanción impuesta en el Auto Inicial no se adecúa a lo establecido en el Artículo 162 de la Ley N° 2492 (CTB), al no existir el deber formal de consignar el tipo de cambio oficial en las facturas comerciales de exportación (fs.12-13 de antecedentes administrativos).

iii. El 12 de abril de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGC/DGRE/INF/00110/2012, en el que señala que el Parágrafo I del Artículo 10 de la RND 10-0016-07, establece los formatos e información mínima que deben contener las notas fiscales independientemente de la modalidad de facturación a utilizarse; que dentro la información mínima a consignar se encuentra el tipo de cambio oficial de venta señalado en el Inciso f), Numeral 4, parágrafo I del mencionado Artículo 10; además, indica que el parágrafo V del citado Artículo establece que las notas fiscales con la Característica Especial Facturación Comercial de Exportación, deben consignar la misma información establecida en el parágrafo I, a excepción el NIT o CI señalado en el Inciso c), Numeral 4, Parágrafo I, Artículo 10; por lo cual señala que la posibilidad del exportador de adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de los Incisos e), f) y g) establecidos en el





- Numeral 4, párrafo I, Artículo 10, no significa la omisión de la indicada información; indica, que respecto al modelo del Anexo 5, no es posible ilustrar cada una de las particularidades y las necesidades de las actividades realizadas por los exportadores. Concluye señalando que evaluados los descargos presentados dentro el plazo establecido en el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 25-00073-12, son insuficientes, por lo que recomienda remitir los antecedentes al departamento jurídico para que emita la Resolución Sancionatoria (fs. 25-26 de antecedentes de administrativos).
- iv. El 27 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a María Elia Villena Navarro, representante legal de Derivados Ltda., con la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12, de 20 de junio de 2012, mediante la cual impone una sanción de 200 UFV, confirmando el AISC N° 25-00073-12 emergente de la contravención por Incumplimiento al Deber Formal de emisión de facturas o notas fiscales con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, correspondiente al periodo fiscal mayo 2009, conforme al punto 6.6 del Numeral 6 del Anexo Consolidado "A" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (fs. 30-31 vta. de antecedentes administrativos).
- v. El 16 de julio de 2012, la empresa Derivados Ltda., representada por María Elia Villena Navarro, según Poder Notarial N° 879/2010, interpuso Recurso de Alzada impugnando la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, el mismo que concluyó con la Resolución ARIT-CBA/RA 0292/2012 de 19 de octubre de 2012, que resuelve revocar totalmente el referido acto administrativo. Es así que el 13 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico impugnando la decisión de la ARIT, por considerar que no se aplicó correctamente la normativa (fs. 1-142, 93-97 vta. y 102-104 vta. del expediente).
- vi. El 19 de noviembre de 2012, la ARIT Cochabamba emitió el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico, señalando que el mismo fue interpuesto por María Elia Villena Navarro, en representación de la empresa Derivados Ltda., disponiendo la remisión de obrados ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria; el 31 de diciembre de 2012 y 2 de enero de 2013, ambas partes, presentaron alegatos escritos dentro de plazo (fs. 105, 112-113 vta. y 117-119 del expediente).
- vii. El 21 de enero de 2013, previa revisión de todo el expediente, se advirtió que la ARIT Cochabamba, no verificó que el recurrente en realidad es la Administración Tributaria y no así el sujeto pasivo, por consiguiente, emitió la Resolución de Recurso



Jerárquico AGIT-RJ 0050/2013 de 21 de enero de 2013, resolviendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico, a fin que se subsanen los vicios procedimentales, de conformidad con el Parágrafo II, Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente por disposición del Artículo 201 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), (fs. 129-135 vta. del expediente).

viii. El 24 de enero de 2013, mediante memorial de la misma fecha, se apersonó ante la AGIT, Raúl Lazcano Murillo, en representación de la Gerencia Graco Cochabamba, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0003-13 de 7 de enero de 2013 (fs. 144 del expediente), adjuntando la Resolución Sancionatoria N° 18-00234-12 de 28 de noviembre de 2012 y Formulario 1000, con N° de Orden 3938013903 de 11 de enero de 2013, solicitando que en Resolución se considere la existencia de otro caso similar en contra de la empresa Derivados Ltda., cuya multa fue cancelada mediante el referido Form. 1000 (fs. 144-149 del expediente).

ix. El 12 de marzo de 2013, en ejecución de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0050/2013 de 21 de enero de 2013, la ARIT Cochabamba emitió el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria y previa notificación a las partes, remitió antecedentes ante la autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 157 del expediente).

## **IV. 2. Alegatos de las partes.**

### **IV. 2.1. Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN representada por Mario Vladimir Moreira Arias, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0199-13, de 28 de marzo de 2013 (fs. 167 del expediente), el 11 de abril de 2013, presentó alegatos escritos (fs. 168-171 vta. del expediente) en los que reitera los argumentos expuestos en su Recurso Jerárquico y solicita la revocatoria total de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0292/2012, declarando firme y subsistente la Resolución sancionatoria N° 18-00103-12, de 20 de junio de 2012.





### **IV.3. Antecedentes de derecho.**

#### ***i. Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB).***

##### **Artículo 8. (Métodos de Interpretación y Analogía).**

*1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.*

**Artículo 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.*

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

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

**Artículo 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 estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.*

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

**Artículo 143. (Recurso de Alzada).** *El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:*

- 2. Las resoluciones sancionatorias.*

**Artículo 144. (Recurso Jerárquico).** *Quién considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables,*





computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución. El Recurso Jerárquico será sustanciado por el Superintendente Tributario General conforme dispone el Artículo 139° inciso b) de este Código.

**Artículo 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.

**Artículo 160. (Clasificación).** Son contravenciones tributarias:

5. Incumplimiento de otros deberes formales;

**Artículo 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. **Decreto Supremo N° 24051, de 29 de junio de 1995, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE).**

**Artículo 36. (Estados Financieros).** Los sujetos obligados a llevar registros contables, deberán presentar junto a su declaración jurada en formulario oficial, los siguientes documentos:

- a) Balance General.
- b) Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias).
- c) Estados de Resultados Acumulados.
- d) Estados de Cambios de la Situación Financiera.
- e) Notas a los Estados Financieros.

Estos documentos, formulados dentro de normas técnicas uniformes, deberán contener agrupaciones simples de cuentas y conceptos contables, técnicamente semejantes y convenientes a los efectos de facilitar el estudio y verificación del comportamiento económico y fiscal de las empresas, y deberán ser elaborados en





*idioma español y en moneda nacional, sin perjuicio de poder llevar además sus registros contables en moneda extranjera*

**iii. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, de 18 de mayo de 2007  
Nuevo Sistema de Facturación (NSF-07).**

**Artículo 10. (Formato General).**

*I. Los sujetos pasivos o terceros responsables del IVA, en función a la(s) modalidad(es) de facturación por la(s) que optare(n), deberán aplicar en las facturas o notas fiscales los siguientes formatos e información mínima, según corresponda:*

**4. Datos de la Transacción Comercial.- (parte central):**

- a) Lugar y Fecha de emisión, en el siguiente orden: LUGAR, DIA, MES, AÑO.*
- b) Nombre o Razón Social del comprador.*
- c) Número de Identificación Tributaria o número de Documento de Identificación del comprador.*
- d) Domicilio del comprador, sólo en el caso de servicios públicos (Electricidad, Agua, Gas domiciliario y Teléfono).*
- e) Detalle: Cantidad, Concepto, Precio Unitario y Total (en caso de corresponder Descuentos e ICE).*
- f) Tipo de cambio oficial de venta correspondiente a la fecha de la transacción, cuando la operación sea en moneda extranjera. Para el caso de entidades del sistema financiero nacional, estas podrán utilizar el tipo de cambio de moneda extranjera, de acuerdo a disposiciones emitidas por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras.*
- g) Total General en Bolivianos (numeral y literal).*

*V. Las facturas o notas fiscales con la Característica Especial **Facturación Comercial de Exportación**, deberán consignar la misma información establecida en el párrafo I del presente Artículo (excepto la del inciso c) del numeral 4 del mismo párrafo), pudiendo adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad (ver Anexo 5).*

**iv. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07, de 31 de octubre de 2007,  
Complementaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07 -  
Nuevo Sistema de Facturación (NSF-07)).**



**Artículo 1. (Modificaciones).**

XVI. Se modifica el párrafo V. del Artículo 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07, de 18 de mayo de 2007, por el siguiente texto:

V. Las facturas o notas fiscales con la Característica Especial **Facturación Comercial de Exportación** (ver anexo 5), deberán consignar la misma información establecida en el párrafo I del presente Artículo (excepto la del inciso c del numeral 4 del mismo párrafo), adicionando mínimamente los siguientes datos:

- El INCOTERM utilizado en la operación de comercio exterior.
- El valor FOB Frontera de acuerdo a lo establecido en la normativa aduanera vigente.
- Otros costos como el flete de transporte interno y seguros hasta la Frontera de Salida.
- Detalle de la mercancía exportada por producto, considerando la nomenclatura NANDINA, cantidad y precio unitario.

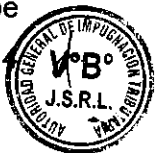
El exportador podrá adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad.

**IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0546/2013, de 3 de mayo de 2013, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

**IV. 4.1. De la multa por incumplimiento de deberes formales.**

i. La Administración Tributaria, en su Recurso Jerárquico y alegatos señala que existe contradicción e incongruencia entre el marco normativo que fundamenta la Resolución de Alzada recurrida y la parte resolutive, evidenciándose claramente que Alzada no consideró la modificación al Párrafo V del Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07, realizada por la RND N° 10-0032-07, los requisitos que deben contener las facturas comerciales en general; en el caso concreto de las facturas de exportación, señala que la decisión se basó únicamente en el Anexo 5 de la RND N° 10-0016-07, sin observar que el mismo solamente tiene fines ilustrativos y en todo caso se debe dar estricto cumplimiento al texto establecido en el Artículo 10, Párrafo I, Numeral





de la RND N° 10-0016-07 y el Parágrafo V del Artículo 10 que fue modificado por la RND N° 10-0032-07.

- ii. Expresa que las facturas con la característica especial "Facturación Comercial de Exportación", de forma obligatoria deben contener los requisitos previstos en el Artículo 10, Parágrafo I, Numeral 4 de la RND N° 10-0016-07, donde el Inciso f) dice que cuando la operación sea en moneda extranjera debe obligatoriamente consignarse el tipo de cambio oficial de venta correspondiente a la fecha de la transacción, aunque si bien el Parágrafo V del citado Artículo permite al exportador adecuar la información a consignar, la moneda e idioma de la información de los Incisos e), f) y g) del Numeral 4 del mismo Parágrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad; refiere que no se debe confundir adecuar con omitir, por lo que señala que el exportador debe obligatoriamente consignar en la factura comercial de exportación el tipo de cambio previsto en el Inciso f) del Artículo 10, Parágrafo I, Numeral 4 de la RND N° 10-0016-07, toda vez que al no consignar en las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16 el tipo de cambio previsto en la normativa mencionada, incumplió el deber formal de emitir facturas o notas fiscales cumpliendo los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, previsto en el punto 6.6 del Numeral 6) del Anexo Consolidado "A" de la RND N° 10-0037-07.
- iii. Por su parte, Derivados Ltda., en alegatos escritos, hace mención a los puntos expuestos en el Recurso Jerárquico formulado por la Administración Tributaria, referidos a la existencia de contradicción e incongruencia entre el marco normativo y la parte resolutive de la Resolución de Alzada, en razón a que no consideró la RND N° 10-0032-07 que modifica la RND N° 10-0016-07, indicando además que las modificaciones efectuadas por la RND no estaban relacionadas al tipo de cambio; al respecto, menciona que la exigencia del tipo de cambio deviene del Artículo 4 de la RND N° 10-0016-07 y no del Artículo 10, Parágrafo XVI de la RND N° 10-0032-07, como pretende hacer valer la Administración Tributaria, por lo que indica que la Resolución de Alzada sí realizó una adecuada valoración y aplicación de la normativa.
- iv. Al respecto, el ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas, llevar libros o registros especiales,...etc.). En ese sentido, la doctrina distingue: 1) la *obligación tributaria* de carácter sustancial, a la que también suele



- llamarse "relación jurídica tributaria principal" que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo y 2) las *relaciones jurídicas* que tienen por contenido el cumplimiento de *deberes formales* que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo. (GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Buenos Aires: Ediciones "Depalma", 1996. Págs. 302-303).
- v. En lo que se refiere a los deberes formales, el tratadista Dino Jarach, explica que "Se denominan deberes formales las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros **para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos**" (JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2da. Edición. Buenos Aires: Editorial "Abeledo - Perrot", 1996. Pág. 430). (el resaltado es propio).
- vi. En este sentido, el incumplimiento de deberes formales es una contravención de carácter objetivo, por lo que la sola vulneración de la norma formal constituye la infracción sin que interese investigar si el infractor omitió intencional o negligentemente su obligación legal. Ello no impide que si se prueba alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o error de hecho o de derecho, la contravención tributaria no se configure. (VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª Edición. Buenos Aires: Editorial "Astrea", 2003. Pág. 548).
- vii. En conclusión, el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, en uso de su potestad tributaria y reglamentaria, establece legítimamente cuáles son las conductas comisivas u omisivas que infringen los bienes jurídicamente protegidos, lo que implica configurar en forma específica cuáles son las distintas transgresiones administrativas que podrían cometerse y así determinar las sanciones que correspondan en cada caso. Asimismo, las infracciones de las normas tributarias pueden ser materiales y formales; serán materiales, cuando el incumplimiento esté vinculado a la obligación tributaria, y **formales cuando implique a los deberes formales**; es así, que las infracciones de deberes formales constituyen infracciones formales, que no tienen vinculación con la obligación tributaria, pues su naturaleza está destinada a posibilitar a la Administración Tributaria el control y verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.
- viii. En la legislación tributaria boliviana, el Artículo 148 de la Ley N° 2492 (CTB), señala que constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas





tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos. Asimismo, el Numeral 5, Artículo 160 de la misma Ley establece como una de las contravenciones tributarias el **Incumplimiento de otros deberes formales**; y el Artículo 162 de la Ley N° 2492 (CTB) dispone que *“el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”*.

- ix. Por su parte, la Administración Tributaria, con el objeto establecer el Nuevo Sistema de Facturación, en el uso de las facultades conferidas por el Artículo 64 de la Ley N° 2492 (CTB), a través de la RND 10-0016-07, reglamenta, entre otros, los aspectos técnicos de las Facturas o Notas Fiscales, contenidos en el Capítulo II, cuyo Artículo 10, relativo al *Formato General* (se entiende de las facturas), establece que los sujetos pasivos o terceros responsables del IVA, en función a las modalidades de facturación por las que optare, deberán aplicar formatos e información mínima, según corresponda; en tal contexto el Parágrafo V del citado Artículo 10, refiere que las facturas con la Característica Especial Facturación Comercial de Exportación, deberán consignar entre otros la información del Parágrafo I, Numeral 4, facultando asimismo la adecuación al formato.
- x. En el presente caso, corresponde señalar que la Administración Tributaria, el 19 de marzo de 2012, inició el procedimiento sancionador en contra de la empresa Derivados Ltda., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00073-12, en el que comunica que en su DUDIE Número de Orden 3932525231, del período mayo de 2009, con valores entregados por el SIN en fecha 20 de enero de 2011, presentó 2 facturas sin considerar el tipo de cambio oficial correspondiente a la fecha de transacción conforme lo establecido en el Inciso f), Numeral 4, Parágrafo I, Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07; por lo que sanciona con la multa de 200 UFV por Incumplimiento a Deberes Formales, en aplicación del Numeral 6.6, Anexo A, de la RND 10-0037-07; es así, que previa evaluación de los descargos presentados por el sujeto pasivo, los considera insuficientes para probar la inexistencia del ilícito y el 27 de junio de 2012, notifica María Elia Villena Navarro, representante legal de la empresa Derivados Ltda., con la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12, en la que



ratifica la multa impuesta en el referido Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs.10-10 vta. 30-31 vta. de antecedentes administrativos).

- xi. En ese orden, se tiene que la controversia suscitada, a los fines de determinar la existencia o no de una infracción, se encuentra centrada en el hecho de que el sujeto pasivo Derivados Ltda., alega que no incurrió en incumplimiento al deber formal, con el argumento de que para la emisión de las Facturas, que fueron objeto del control, no se consideró que son facturas que responden a la característica especial de "Facturación Comercial de Exportación", cuyo marco normativo es distinto al invocado en el Auto Inicial; en ese sentido, refiere que el contenido de dichas facturas de exportación, se rige por el Parágrafo V del Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07, según el cual no es obligatoria la exigencia del Inciso f), Numeral 4. de la referida RND para estas facturas; añade, que este aspecto está corroborado por el Anexo 5 de la citada norma, siendo éste el argumento invocado como descargo dentro del sumario contravencional ante la Administración Tributaria, como en instancia recursiva; por su parte la Administración Tributaria, sancionó al contribuyente por haber incurrido en el incumplimiento del deber formal de no registrar en la factura el tipo de cambio oficial de la fecha de transacción, conforme lo establecido en el Inciso f) Numeral 4, Parágrafo I, del Artículo 10 de la mencionada norma RND N° 10-0016-07.
- xii. En este contexto, se tiene que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en el Artículo 10, Parágrafo V, establece que las Facturas Comerciales de Exportación, deberán consignar la misma información establecida en el parágrafo I del señalado Artículo (excepto la del inciso c) del Numeral 4 del mismo Parágrafo), pudiendo adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del Numeral 4 del mismo parágrafo en función a las particularidades y necesidades de la actividad y refiere entre paréntesis el agregado de: **ver Anexo 5**; lo que conlleva a la remisión al citado Anexo, aprobado por la misma Resolución Normativa de Directorio, el cual grafica un ejemplo de Factura Comercial de Exportación, aspecto que también es considerado en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07, de 31 de octubre de 2007, de complementación a la norma previamente referida, cuyo Artículo 1 (modificaciones), Parágrafo XVI, también señala que las facturas o notas fiscales con la "*Característica Especial Facturación Comercial de Exportación (ver anexo 5)*", deberán consignar la misma información establecida en el Parágrafo I del presente Artículo, remitiendo nuevamente al Anexo 5; asimismo repite que el exportador podrá adecuar el formato





información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad; ahora bien, sobre el Anexo 5 propiamente, se observa que éste no lleva en su contenido el tipo de cambio.

xiii. A efectos de resolver la controversia planteada, esta instancia jerárquica debe interpretar y aclarar la aplicación de la norma expresada en las precitadas Resoluciones Normativas de Directorio, conforme ya se expuso precedentemente, en contraposición al ejemplo gráfico de factura contenido en el Anexo 5; es útil en esta circunstancia traer a colación los métodos de interpretación de la norma, a los fines de determinar el uso razonable entre ambos, correspondiendo recurrir a los métodos de interpretación de la norma que permitan encontrar no solo el significado, sino en el presente caso también su aplicación, en mérito a lo cual se definirá la procedencia de haberse utilizado correctamente el formato de la Factura Comercial de Exportación en el Anexo 5, que no lleva el tipo de cambio, en lugar de lo expresado de manera literal en la misma RND 10-0016-07, que determina la inclusión del tipo de cambio.

xiv. Ahora bien, siendo evidente la existencia de una discrepancia entre lo citado en la norma de manera imperativa y lo reflejado en el ejemplo del Anexo 5, en sentido de que la primera determina la inclusión del tipo de cambio y el segundo (expresión gráfica de la Factura Comercial de Exportación) no consigna este dato, lo que genera la disyuntiva de aplicación entre ambas, en este entendido, de conformidad a la facultad legal otorgada por el Artículo 8 de la Ley N° 2492 (CTB) que determina que las normas tributarias se interpretaran con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, es necesario ingresar a su análisis.

xv. En ese contexto, corresponde referirnos a los diferentes métodos de interpretación usuales en términos de derecho, que son los siguientes: El **método histórico**, que permite interpretar la norma aludiendo para ello a la historia y etapas del proceso de formación de la ley o texto legal que se trata de interpretar, que no amerita en el presente caso, toda vez que la norma objeto de interpretación, no requiere ser valorada desde sus orígenes de emisión y su desarrollo histórico para el caso en particular; el **método literal o gramatical** es aquel que permite establecer el o los sentidos y alcances de la ley haciendo uso del tenor de sus propias palabras y se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la norma, sin restringir ni ampliar su alcance; por consiguiente interpretando la normativa objeto del presente caso, corresponde señalar que el





Numeral 4. del Parágrafo I y Parágrafo V del Artículo 10 de la RND 10-0016-07, es claro y concreto al señalar los datos que debe consignar la Factura Comercial de Exportación, sin embargo el uso del mismo, en el presente caso, implicaría abstraernos del Anexo 5, lo cual no corresponde toda vez, que este enunciado literal nos remite al citado Anexo y no es intención de esta instancia jerárquica excluirlo de la RND.

xvi. Prosiguiendo con el análisis, cabe señalar que el **método de interpretación lógico**, es aquel que para establecer el o los sentidos o alcances de una ley, se vale del análisis intelectual de las conexiones que las normas de una misma ley guardan entre sí o bien, con otras leyes que versen sobre la misma materia; al respecto, para el caso en particular, se tiene que no es pertinente su aplicación puesto que no se analizará la interrelación con otras normas, toda vez que el Anexo 5 forma parte de la norma cuestionada. Asimismo, **el método de interpretación sistemático** permite interpretar la ley atendiendo a las conexiones de la misma, pero con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte, incluidos los principios generales del derecho, método que no se adecua al presente caso por cuanto no se requiere el análisis en el marco de la totalidad del ordenamiento jurídico.

xvii. En el presente caso es importante llegar a obtener el objeto y finalidad de la norma para la cual fue emitida, por lo que corresponde su interpretación a través del **método de interpretación teleológico**, que resulta ser el apropiado al presente caso, por cuanto éste permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal atendiendo a su finalidad, es decir, a los determinados objetivos que se buscó conseguir mediante su establecimiento, indagando en su espíritu, que es la finalidad en virtud de la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico; en otras palabras, dilucidar su propósito, para lo cual es útil hacer uso del método aplicado en el ámbito del derecho que nos ofrece dicha particularidad como lo es el método teleológico de la interpretación de la norma. En este entendido cabe indicar que la propia Administración Tributaria, justifica la finalidad de la emisión de la RND 010-0016-07, en su cuarto considerando, al señalar que es prioritaria la modernización, optimización e integración de procesos y aplicaciones impositivas, con la premisa de **dotar a la Administración Tributaria de mecanismos de control oportuno y eficientes** que le permitan cumplir adecuadamente con sus fines y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.





xviii. En ese contexto, la precitada norma desarrolló el Nuevo Sistema de Facturación (NSF-07), basado en formas de emisión de notas fiscales apoyados en medios informáticos y/o electrónicos, acordes al tipo de actividad, movimiento económico y situación particular de cada sujeto pasivo o tercero responsable, y específicamente en lo que se refiere a las Facturas Comerciales de Exportación, determina de manera clara e imperativa en el Numeral V, Artículo 10, de la RND 10-0016-07, "... *pudiendo adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del Numeral 4 del mismo párrafo en función a las particularidades y necesidades de la actividad*" (la negrilla es propia); que específicamente instituye como obligación del contribuyente consignar el Tipo de Cambio Oficial en la Factura Comercial de Exportación; aspecto que se encuentra también configurado en el mismo sentido en el Artículo 1 del Parágrafo XVI de la RND 10-0032-07, de complementación de la misma; correspondiendo aclarar que en ambos casos, dichas normativas se remiten al Anexo 5.

xix. Es así que de la revisión del mencionado Anexo 5, cursante en formato gráfico, se establece que no cumple con lo descrito en la norma, puesto que no refleja el tipo de cambio, pre establecido, advirtiéndose la ausencia de este dato, en discrepancia con lo explícitamente determinado y por tanto dicha muestra en su diseño no cumple con el objeto para el cual fue emitida la norma, es decir, proveer a la Administración Tributaria de mecanismos que le permitan realizar un control de las operaciones de los contribuyentes, generándose convencimiento de que dicha Administración ha incurrido en un error al omitir consignar el dato del Tipo de Cambio en la representación gráfica de la Factura Comercial de Exportación. Esta situación no constituye un argumento para dejar de cumplir con los deberes formales en el momento de la emisión de la factura, puesto que la finalidad para la que fue emitida es la priorización, optimización e integración de procesos y aplicaciones impositivas, en cuyo contexto dicha norma explícitamente establece el procedimiento a seguir para la emisión de las Facturas Comerciales de Exportación.

xx. En este sentido, cabe señalar la importancia que tiene el deber de consignar el tipo de cambio en la Factura Comercial de Exportación, puesto que su emisión tiene origen obviamente en una transacción comercial y ésta constituye la generación de ingresos para el sujeto pasivo, que debe estar necesariamente contabilizados en moneda nacional en el Estado de Resultados; es decir, en una transacción realizada en moneda extranjera, el tipo de cambio será la base indispensable para convertir en moneda nacional (Bolivianos). En el mismo sentido, el Artículo 36 del Decreto



Supremo N° 24051, establece al señalar que los sujetos pasivos obligados a llevar registros contables, deberán presentar junto a su declaración jurada entre otros, el Balance General y Estados de Resultados, formulados dentro de normas técnicas uniformes, que deben contener agrupaciones simples de cuentas y conceptos contables, técnicamente semejantes y convenientes **a los efectos de facilitar el estudio y verificación del comportamiento económico y fiscal de las empresas**, y deben ser elaborados en **idioma español y en moneda nacional**, sin perjuicio de poder llevar además sus registros contables en moneda extranjera.

xxi. En cuanto a lo expresado por la Gerencia Graco Cochabamba, mediante memorial de 24 de enero de 2013, con relación a otro caso similar de la empresa Derivados Ltda., con Resolución Sancionatoria N° 18-00234-12 de 28 de noviembre de 2012, cuya sanción habría sido cancelada por el sujeto pasivo en Formulario 1000 con N° de Orden 3938013903 de 11 de enero de 2013; cabe señalar que en el presente caso dicha prueba no tiene ninguna relevancia jurídica, toda vez que el derecho a la impugnación ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, previsto en los Artículos 143 y 144 de la Ley N° 2492 (CTB), es irrestricta, no pudiendo limitarse la misma arguyendo un "consentimiento tácito" del contribuyente, en casos que no son ni fueron objeto de recurso ante dicha instancia.

xxii. De lo anterior se desprende que a fin de facilitar las tareas de control, comprobación, verificación y fiscalización a las que está facultada la Administración Tributaria conforme establecen los Artículos 66 y 100 de la Ley N° 2492 (CTB); los contribuyentes, responsables o terceros responsables están obligados a colaborar y cumplir con todos los deberes formales, suministrando información de acuerdo a las normas tributarias ya sean de carácter general o específica, emitidas para cada caso.

xxiii. Consecuentemente, por los fundamentos expuestos, al haberse constatado que Derivados Ltda., incurrió en el incumplimiento del deber formal establecido en el Inciso f), Numeral 4, Parágrafo I, Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07, de no considerar el Tipo de Cambio Oficial en las Facturas de Exportación Nos. 15 y 16, emitidas el 18 y 26 de mayo de 2009, respectivamente; además de no haber desvirtuado dicho incumplimiento de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 76 de la Ley 2492 N° (CTB); corresponde a esta instancia jerárquica, revocar totalmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-





00103-12, de 20 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Graco Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la Directora Ejecutiva 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 del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

La Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designada mediante Resolución Suprema N° 07303, de 26 de marzo de 2012, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado y 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, 139, Inciso b) y 144 de la Ley N° 2492 (CTB) y Ley N° 3092 (Título V del CTB),

### **RESUELVE:**

**REVOCAR totalmente**, la Resolución ARIT-CBA/RA 0292/2012, de 19 de octubre de 2012, dictada por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa Derivados Ltda., contra la Gerencia Graco Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12, de 20 de junio de 2012; conforme establece el Inciso a), Parágrafo I, del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**



*Dra. Julia Susana Rios Laguna*  
Directora Ejecutiva General a.i.  
Autoridad General de Impugnación Tributaria

GTL/PAM-MMV/abr