

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0547/2010
La Paz, 01 de diciembre de 2010

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-CBA/RA 0155/2010, de 10 de septiembre de 2010, del Recurso de Alzada**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Empresa de Servicios GMG SRL**, representada por Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Yacuiba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Heriberto Julio Tancara Calle.

Número de Expediente: **AGIT/0486/2010/TJA-0024/2010**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Empresa de Servicios GMG SRL (fs. 112-114 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0155/2010, de 10 de septiembre de 2010 (fs. 84-86 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0547/2010 (fs. 127-145 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

La empresa de Servicios GMG SRL, representada legalmente por Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez, según Testimonio de Poder Especial y Suficiente N° 1312/2010, de 4 de octubre de 2010 (fs. 101-102vta. del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 112-114 del expediente), impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0155/2010, de 10 de septiembre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Plantea los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la resolución de alzada, que mantiene firme y subsistente las multas por incumplimiento de deberes formales por 13.500.- UFV, es lesiva a sus intereses patrimoniales y excesivamente onerosa por no haberse considerado que los libros de compras y ventas IVA sí fueron legalizados en la Notaría de Fe Pública, dentro del mes correspondiente al período fiscal. Añade que no se valoró que si bien la norma indica que el plazo vence el último día hábil del mes siguiente, es la fecha tope, pero no es textual en cuanto al inicio de su vigencia, razón por la cual, en base al principio que dice lo que no está prohibido, es permitido, ha cumplido con sus obligaciones en forma anterior.
- ii. Señala que la resolución impugnada se limita a indicar que existe incoherencia en las fechas entre las actas de clausura con la fecha de impresión que son posteriores a las fechas de notariación y que no se ha dado cumplimiento a lo establecido por el art. 40 del Código de Comercio, que evidentemente describe la forma de presentación de libros, pero en su tenor no indica en que fechas deberán ser legalizados.
- iii. Añade que en ningún momento se consideró que de haber incurrido en incumplimiento de requisitos, son solamente de forma y no de fondo, estos no suponen perjuicio alguno a la Administración Tributaria, sin que se nos haya fundamentado la razón por la cual se haga imprescindible el tener que establecer una fecha determinada para la legalización.
- iv. Manifiesta que con relación al Acta No. 8527, que observa el Registro en Libros de Compra y Venta IVA, por no registrar las facturas Nos. 719, 721, 724, 727, 729 y 733, en el período noviembre 2006, alzada no consideró que las mismas fueron anuladas por errores en la escritura y que a tiempo de ingresarlas al sistema computarizado sale una leyenda que dice que “como el importe es cero el sistema tomará la factura como anulada, si desea continuar?”, se digita ok y se cancela la información; este medio informático ha sido proporcionado por la Administración Tributaria, mediante un CD, e instalado por dicha entidad en la memoria del CPU de la Empresa, habiéndose cumplido con los pasos indicados, siendo esta falencia atribuible a la entidad tributaria e injusto que se le haga responsable de ello.
- v. Continúa que la misma acta observa que no se registraron correctamente los importes de las facturas No. 705, 706, 708, 709, 713 y 714, correspondientes al período octubre 2006; sin embargo, no se considera de que se tratan de simples errores al redondear los decimales de los montos facturados, en algunos casos a

tiempo de registrar la factura en el libro, se hizo el redondeo y se colocó el monto ya redondeado y en otros se quitó los decimales por ser menores a 0.50 cts., pero tal situación no afecta para nada a los interesados de la entidad tributaria ya que los decimales referidos no llegan a un boliviano.

- vi. Señala que Alzada no considera ni valora que en las declaraciones juradas mensuales corresponde el redondeo de los números decimales, en su caso simplemente se los pasa por alto y de donde una vez más se tiene que no hay perjuicio alguno a los intereses del fisco, ya que los ingresos fueron correctamente declarados, ahora, la Administración Tributaria impone como multa montos excesivamente onerosos que no tienen punto de comparación con los centavos; en consecuencia, el recurso de alzada es injusto porque analiza la norma a la letra muerta y no realiza un estudio que descubra el verdadero espíritu y finalidad para la cual fue creada, infringiendo notoriamente los principios universales de justicia y equidad.
- vii. Finalmente, en atención a los fundamentos compulsados pide se dicte nueva resolución motivada que modifique la resolución del recurso de alzada, que revoque y deje sin efecto en su totalidad la Resolución Determinativa N° 17-0101/2010, de 16 de diciembre de 2009, emitida por la Gerencia Distrital Yacuiba del SIN,

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

La Resolución ARIT-CBA/RA 0155/2010, de 10 de septiembre de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 84-86 del expediente), dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, resuelve revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0101-09, de 16 de diciembre de 2009, dejando sin efecto el reparo correspondiente a la sanción por omisión de pago del IT, manteniendo firmes y subsistentes las multas por incumplimiento de deberes formales; con los siguientes fundamentos:

- i. Manifiesta que la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de la Empresa de Servicios GMG SRL con la Orden de Verificación N° 6108OVE0029, a objeto de verificar los hechos y/o elementos relacionados con el Débito Fiscal del IVA y el efecto respectivo en el IT, períodos julio, octubre y noviembre 2006, habiendo determinado reparos por el IT y labrado Actas de Contravenciones por no legalizar los Libros tanto de Compras y como el Ventas IVA, y por no registrar en los Libros de Compras y Ventas IVA facturas de ventas.

ii. Indica que el contribuyente canceló la deuda tributaria correspondiente al IT, pero no las multas por las Actas de Contravenciones que ascienden a un monto total de 13.500.- UFV y la multa por omisión de pago; posteriormente, se emitió la Vista de Cargo N° 610-VE-63-0029-061-09, notificada mediante cédula, al no haber desvirtuado los reparos se dictó la Resolución Determinativa N° 17-0101-09, que determina una deuda tributaria por concepto de Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al proceso de determinación de 13.500.- UFV y una multa por omisión de pago de 64.682.- UFV

iii. Agrega que revisados los libros de “Ventas IVA” y “Compras IVA” de la Empresa de Servicios GMG SRL, presentados ante la Administración Tributaria, se evidenció lo siguiente: 1) Del período julio/2006, se encuentra legalizado ante Notario de Fe Pública con Acta de Apertura el 01/07/2006 y Acta de Clausura 31/07/2006; sin embargo, el registro de Ventas Detalladas se encuentra impreso con fecha 21/08/2006, 2) Del período octubre/2006, se encuentra legalizado ante Notario de Fe Pública con Acta de Apertura el 30/09/2006 y Acta de Clausura el 01/11/2006, el registro de Ventas Detalladas se encuentra impreso con fecha 22/11/2006. 3) Del período noviembre/2006, se encuentra legalizado ante Notario de Fe Pública con Acta de Apertura el 01/11/2006 y Acta de Clausura el 30/11/2006, el registro de Ventas Detalladas se encuentra impreso con fecha 22/12/2006; a los citados libros si bien consignan la legalización por Notario de Fe Pública; sin embargo, existe incoherencia en las fechas entre las Actas de Clausuras con la fecha de impresión que son posteriores a la fechas notariadas, por tanto, corresponde mantener el reparo al no haber dado cumplimiento a lo establecido en los arts. 40 del Código de Comercio, 95 inc. c) de la RA 05-0043-99 y Tercero numeral 2 de la RA 05-0162-98.

iv. Al respecto se evidenció que las facturas Nos. 685 del período julio y 719, 721, 724, 727, 729 y 733, del período noviembre/2006, no se encuentran registradas en los Libros de Ventas IVA, información extractada (SIRAT) por la Administración Tributaria y los Libros de Ventas IVA de los periodos citados y presentados por el contribuyente, conforme a lo señalado por el art 2 num.1 y 5 inc. a) RA 05-0162-98, y las facturas Nos. 705, 706, 708, 709, 710, 713 y 714, no fueron registrados correctamente con el importe total facturado, tal como establece el inc. e), num. 86, de la RA 05-0043-99. Por tanto, el sujeto pasivo no cumplió conforme señala el art. 70 num. 4 y 11 de la Ley 2492 (CTB), correspondiendo mantener las multas.

v. Menciona que con relación a la sanción interpuesta por la Administración Tributaria, por concepto de la Calificación de la Conducta de 64.682.- UFV, la misma se encuentra cancelada al haberse evidenciado que el recurrente efectuó el pago de Bs19.913.- mediante formulario 1000, con Nos. de Orden 6332137861, 6332137920 y 6332137934 en 12 de mayo de 2010, beneficiándose con una reducción del 80% en la sanción dispuesta en el art. 156 de la Ley 2492 (CTB) del Régimen de Reducción de Sanciones, al haber efectuado el pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización y antes de la notificación con la Resolución Determinativa.

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 Tributaria General 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 18 de octubre de 2010, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0339/2010, de 15 de octubre de 2010 se recibió el expediente ARIT-TJA/0024/2010 (fs. 1-121 de antecedentes administrativos), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 21 de octubre 2010 (fs. 122-123 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 27 de octubre de 2010 (fs. 124 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 **06 de diciembre de 2010**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 2 de octubre de 2008, la Gerencia Distrital Yacuiba del SIN notificó mediante cédula a Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez, representante legal de la Empresa de Servicios GMC SRL con la Orden de Verificación N° 6108OVE0029, que comprende la verificación Débito IVA y su efecto en el IT, de los períodos julio, octubre y noviembre 2006; asimismo, mediante Requerimiento N° 078243, notificado en la misma fecha solicitó la presentación de los duplicados de las declaraciones juradas IVA e IT, Libros de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito fiscal IVA, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales, Form. 3347-1, Fotocopia del NIT, documentación de respaldo a la facturación realizada (Comprobantes, cheques, recibos y otros que se considere relevantes) (fs. 4-11 de antecedentes administrativos).
- ii. El 7 de octubre 2008, Empresa de Servicios GMG SRL, según Acta de Recepción/Devolución de Documentación, presentó la documentación solicitada y mediante nota adjunta informa que las compras fueron efectuadas al contado (fs. 16-17 de antecedentes administrativos).
- iii. El 20 de agosto de 2009, la Administración Tributaria emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 8526, al haber verificado que el contribuyente incurrió en el incumplimiento de deberes formales relacionado con la habilitación del Libro de Compras y Ventas IVA, dado que no legalizó el Libro de Ventas IVA correspondientes a los períodos julio, octubre y noviembre de 2006 ante Notario de Fe Pública dentro del plazo que vence el último día hábil del mes siguiente al que corresponda, contraviniendo el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), correspondiendo la sanción de 1.500.- UFV por período, de acuerdo con el numeral 3.1 del Anexo consolidado de la RND 10-0037-07.

Asimismo, emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 8527, por que el contribuyente no registró correctamente el Libro de Ventas IVA, correspondiente al período julio, octubre y noviembre 2006, contraviniendo el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), y correspondiéndole la multa total de 4.500.- UFV, de acuerdo con el num. 3.2 del Anexo consolidado de la RND 10-0037-07; y finalmente emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 8528, por que el contribuyente no legalizó el Libro de Compras IVA correspondiente al

período julio, octubre y noviembre 2006, contraviniendo el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), y correspondiéndole la multa total de 4.500.- UFV, de acuerdo con el num. 3.1 del Anexo consolidado de la RND 10-0037-07. En todos los caso, señala que las contravenciones serán procesadas de acuerdo con el art. 169 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 23-25 de antecedentes administrativos).

iv. El 20 de agosto de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GDY/DF/VE/INF/232/2009, en el cual señala que en el proceso de verificación se labraron actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación por un importe total de 13.500.- UFV; en cuanto al IVA refiere que no se establecieron diferencias entre las ventas facturadas y declaradas en los períodos julio, noviembre y octubre 2006; en tanto que en el IT indica que se determinó omisión de pago por Bs76.681.- en sujeción de los arts. 77 de la Ley 843 y DS 21532, la misma que junto con los intereses fue cancelada el 3 de octubre de 2008. Concluye el citado informe señalando que los reparos a favor del fisco alcanzan a 13.500.- UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deberes formales mas Bs99.108.- por la sanción por la conducta tipificada como omisión de pago (fs. 160-164 de antecedentes administrativos).

v. El 28 de agosto de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez con la Vista de Cargo N° 610-VE-63-0029-061-09, de 20 de agosto de 2009, en la cual establece sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria en 13.500.- UFV por incumplimiento de deberes formales y 64.682.- UFV por la sanción preliminar de omisión de pago; asimismo, otorga al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 165-174 de antecedentes administrativos).

vi. El 13 de mayo de 2010, la Administración Tributaria notificó personalmente a Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez con la Resolución Determinativa N° 17-0101-09, de 16 de diciembre de 2009, que determina de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en 20.753.- UFV, por concepto de incumplimiento de deberes formales establecidas en Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación resultante de la Orden de Verificación N° 6108OVE0029; asimismo, determina sancionar con 64.682.- UFV, correspondiente a la contravención por omisión de pago del IT de los períodos julio, octubre y noviembre 2005 (fs. 202-206 de antecedentes administrativos).

IV.2. Antecedentes de derecho.

i. 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. 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.

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. 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

5. Incumplimiento de otros deberes formales;

Art. 162. (Incumplimiento de Deberes Formales).

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

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 inexisten

ii. 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.

iii. Código de Comercio (C. Com.)

Art. 40. (Forma de presentación de los libros). Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de FE PUBLICA para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos.

iv. RND N° 10-0047-05, o Nueva forma de registro, preparación y presentación del libro de compras y ventas IVA, a través del Módulo Da Vinci.

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

II. Libro de ventas.

Nombre del Campo	Descripción
Importe sujeto a débito fiscal.	Importe en bolivianos sin decimales neto de descuentos, bonificaciones, tasas, ICE y otros conceptos no validos para Débito Fiscal.

v. RND N° 10-0037-07, o Gestión Tributaria y Contravenciones.

Anexo Consolidado

DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LOS REGISTROS CONTABLES OBLIGATORIOS

A) Contribuyentes del Régimen General

3. Deberes formales	Sanción para Personas Jurídicas
3.2 Registro en libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por período fiscal y casa matriz y/o sucursal	1.500.- UFV

vi. RA N° 05-0162-98, de 28 de julio de 1998. Normas para el registro de información que emite el Software Tributario del Libro de Compras y Ventas IVA.

Art. Segundo:

...La información o registros mencionados en el párrafo precedente, deben realizarse de la siguiente forma:

- 1) En el registro de ventas IVA del Software del Libro de Compras y Ventas IVA, se capturan cronológicamente y correlativamente los documentos (Notas fiscales, facturas, ticket, y documentos equivalentes), que dan lugar al debito fiscal . Los datos a consignar son aquellos indicados en el numeral 59 de la Resolución Administrativa No. 05-299-94.
- 2) En el registro de Compras IVA, del Software del Libro de Compras y Ventas IVA se capturarán todas las Notas fiscales, facturas, tickets y/o documentos equivalentes, incluyendo Pólizas de Importación que dan lugar al Crédito Fiscal. Los datos a consignar son aquellos indicados en el numeral 57 de la Resolución Administrativa N° 05-299-94.

Art. Tercero. Los contribuyentes que deseen sustituir el registro manual o mecánico por el Software del Libro de Compras y Ventas IVA desarrollado por el Servicio Nacional de Impuestos Internos sobre plataforma Windows, deberán cumplir con lo siguiente:

- 2) Cada reporte mensual del Detalle del Rubro de Compras IVA por Período y del Detalle del Rubro de Ventas IVA por Período, deberá ser encuadernado, foliado correlativamente y legalizado ante notario de Fe Pública, dentro del plazo que vence el último día del mes siguiente al que corresponda, salvo el último período fiscal al cierre de gestión de la empresa, para lo cual contará con 120 días posteriores a la

fecha de cierre, de acuerdo a lo establecido en el numeral 61 de la Resolución Administrativa N° 05-299-94 de fecha 8 de Julio de 1994.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

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

IV.3.1. Sobre el incumplimiento de deberes formales.

- i. Previamente a ingresar en el análisis de la presente fundamentación, se debe precisar que de la revisión de antecedentes administrativos se observa que según la Resolución Determinativa No. 17-0101-09, la deuda tributaria determinada en la suma de 20.753.- UFV (debió decir Bs), corresponde íntegramente a las multas por incumplimiento de deberes formales establecido en Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas con el Procedimiento de Determinación resultante de la Orden de Verificación No. 6108OVE0029; en este sentido, en consideración de los agravios expresado por el recurrente en su recurso jerárquico corresponde ingresar en el análisis del incumplimiento de deberes formales relacionado con la habilitación y registro en los Libros de Compras y Ventas IVA.
- ii. La doctrina tributaria refiere que las contravenciones tributarias son aquellas faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a los intereses tributarios del Estado que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que aun siendo dolosos, son excluidos de la Ley penal de la categoría de los delitos y comprendidos en la de las contravenciones. GIORGETTI, Armando "La Evasión Tributaria" citado por Sánchez-Coli-Corrales en "Teoría y Práctica del Procedimiento Tributario" (Ilícitos Tributarios).
- iii. Asimismo, se entiende al 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, tal como enseña Héctor Villegas, en su libro "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" 9° Edición, p. 548.

iv. En nuestra legislación la Ley 2492 (CTB) en su art. 148 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. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos”*; concordante con ello, el art. 160, numeral 5 de la citada Ley dispone que son contravenciones tributarias el incumplimiento de otros deberes formales, en tanto que el art. 162-I de la Ley 2492 (CTB), establece que el que de cualquier manera incumple los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que ira desde 50 UFV a 5.000 UFV. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

v. De la doctrina y la normativa tributaria citada precedentemente, se infiere que la norma tributaria establece obligaciones formales, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los sujetos pasivos en las condiciones que ellas determinen, dado que la sola vulneración de la norma, configura la contravención conocida como incumplimiento de deberes formales y sobre la cual corresponde la aplicación de la respectiva multa.

vi. En este contexto, se pasa a analizar los agravios expresados por el recurrente y que fueron ocasionados por la resolución de alzada.

IV.3.1.1. Habilitación de los Libros de Compra y Venta IVA.

i. La Empresa de Servicios GMG SRL, en su recurso jerárquico, señala que la resolución de alzada no valoró que si bien la norma indica la fecha tope para la notariación, no es textual en cuanto al inicio de su vigencia, en base al principio que dice que lo que no está prohibido esta permitido, ha cumplido con sus obligaciones en forma anterior. Además, la resolución impugnada se limita a indicar que existe incoherencia en las fechas entre las actas de clausura con la fecha de impresión que son posteriores a las fechas de notariación y que no se ha dado cumplimiento a lo establecido por el art. 40 del Código de Comercio, que evidentemente describe la forma de presentación de libros pero no refiere en que fechas deberán ser legalizadas.

ii. Al respecto, la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad normativa dispuesta en el art. 127 de la Ley 1340 (CTb), concordante con el art. 64 de la Ley 2492 (CTB), emitió la RA 05-0162-98, que autoriza, norma y reglamenta el registro

de información que emite el Software del Libro de Compras y Ventas IVA, la misma que en su art. tercero, numeral 2), señala que cada reporte mensual del *Detalle del Rubro de Compras IVA por Período* y del *Detalle del Rubro de Ventas IVA por Período*, deberá ser encuadernado, foliado correlativamente y legalizado ante Notario de Fe Pública, dentro del plazo que vence el último día del mes siguiente al que corresponda, salvo el último período fiscal al cierre de gestión de la empresa para lo cual contará con 120 días posteriores a la fecha de cierre.

iii. De la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria el 2 de octubre de 2008, notificó a la Empresa de Servicios GMG SRL con la Orden de Verificación No. 6108OVE0029, que comprende la verificación del Débito IVA y su efecto en el IT de los periodos julio, octubre y noviembre 2006, en cuyo efecto, a través de Requerimiento No. 78243, solicitó –entre otros- la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA de los citados períodos, documentación que según Acta de Recepción/Devolución de Documentación fue presentada el 7 de octubre de 2008 (fs. 4-11 y 16 de antecedentes administrativos).

iv. Asimismo, la Administración Tributaria, luego de revisar los Libros de Compras y Ventas IVA, de los periodos julio, octubre y noviembre 2006, observó que estos no fueron legalizados por Notario de Fe Pública en el plazo que vence el último día hábil del mes siguiente al que corresponda, por lo cual el 20 de agosto de 2009, labró Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 8526 (fs. 23 de antecedentes administrativos), la misma que conforme prevé el art. 169 de la Ley 2492 (CTB) fue incluida en la Vista de Cargo y posteriormente en la Resolución Determinativa No. 17-0101-2009 (fs. 165-174 y 202-206 de antecedentes administrativos).

v. De los antecedentes descritos, se verifica que la observación de la Administración Tributaria, según el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 8526, la Vista de Cargo N° 610-VE-63-0029-061-09 y la Resolución Determinativa No. 17-0101-2009 (fs. 23, 25, 161-162, 166 y 202-203 de antecedentes administrativos), se refiere a **la falta de legalización de los Libros tanto de Compras como Ventas IVA de los periodos julio, octubre y noviembre 2006, dentro del plazo que vence el último día hábil del mes siguiente**, es decir, que se observa que la legalización no hubiera sucedido hasta el 31 de agosto para el período julio 2006; al 30 de noviembre para octubre 2006 y hasta el 31 de diciembre de 2006, para noviembre 2006 (las negrillas son nuestras).

vi. En ese contexto, de la revisión de las Actas de Clausura presentadas por el sujeto pasivo en el proceso de verificación se evidencia que la legalización de los Libros sucedió el 31 de julio de 2006, para el período julio 2006; 1 de noviembre de 2006, para octubre 2006; y 30 de noviembre de 2006 para el período noviembre 2006, independientemente de las incoherencias en las fechas entre las Actas de Clausuras con la fecha de impresión que son posteriores a las fechas notariadas, que se encuentran también dentro del término establecido en la RA 05-0162-98, que en su artículo tercero, numeral 2), señala que cada reporte mensual del *Detalle del Rubro de Compras IVA por Período* y del *Detalle del Rubro de Ventas IVA por Período*, deberá ser encuadernado, foliado correlativamente y legalizado ante Notario de Fe Pública, dentro del plazo que vence el último día del mes siguiente al que corresponda; es decir, dicha legalización ocurrió dentro de los plazos señalados precedentemente por lo que contrariamente a lo observado por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo cumplió con lo dispuesto en el artículo tercero, numeral 2), de la RA 05-0162-98.

vii. Por otra parte, cabe advertir que si bien existen las incoherencias señaladas precedentemente entre las fechas de legalización de los Libros y las Actas de Clausura, tal como expresa la resolución de alzada, dicha situación no fue observada expresamente por la Administración Tributaria en la Vista de Cargo ni en la Resolución Determinativa, constituyéndose en una nueva observación para el contribuyente que le ocasiona indefensión por cuanto no tuvo la oportunidad de explicar o descargar las observaciones por dicha incoherencia.

viii. En este sentido, al haberse evidenciado que la Empresa de Servicios GMG SRL cumplió con lo dispuesto en el artículo tercero, numeral 2), de la RA 05-0162-98, esta instancia jerárquica debe revocar la resolución de alzada, vale decir, dejar sin efecto la multa establecida por la Administración Tributaria de 9.000.- UFV (1.500.- UFV por cada período y libro).

IV.3.1.2. Incumplimiento de deberes formales referido al registro en el Libro de Ventas IVA.

i. El recurrente manifiesta que con relación al Acta N° 8527, que observa el Libro de Compra y Venta IVA, por no registrar las facturas Nos. 719, 721, 724, 727, 729 y 733, en el período noviembre 2006, alzada no consideró que las mismas fueron anuladas por errores en la escritura y que a tiempo de ingresarlas al sistema computarizado sale una leyenda que dice que “como el importe es cero el sistema tomara la factura como anulada, si desea continuar?”, se digita ok y se cancela la información; este

medio informático ha sido proporcionado por la Administración Tributaria, mediante un CD e instalado por dicha entidad en la memoria del CPU de la Empresa, habiéndose cumplido con los pasos indicados, siendo esta falencia atribuible a la entidad tributaria, siendo injusto que se le haga responsable de ello.

- ii. Continúa que la misma acta observa que no se registraron correctamente los importes de las facturas No. 705, 706, 708, 709, 713 y 714, correspondientes al periodo octubre 2006; sin embargo, no se considera de que se tratan de simples errores al redondear los decimales de los montos facturados, en algunos casos a tiempo de registrar la factura en el libro, se hizo el redondeo y se colocó el monto ya redondeado y en otros se quitó los decimales por ser menores a Bs0.50 cts., pero tal situación no afecta a los intereses de la entidad tributaria ya que los decimales referidos no llegan a un boliviano.
- iii. Señala que Alzada no considera ni valora que en las declaraciones juradas mensuales, corresponde el redondeo de los números decimales, pero la Administración Tributaria impone como multa montos excesivamente onerosos que no tiene punto de comparación con los centavos, siendo el recurso de alzada injusto porque analiza la norma a la letra muerta y no estudia el verdadero espíritu y finalidad para la cual fue creada, infringiendo notoriamente los principios universales de justicia y equidad.
- iv. Al respecto, el num. 1 del Art. Segundo de la RA 05-0162-98, señala que en el registro de Ventas IVA, del Software del Libro de Compras y Ventas IVA se capturarán cronológica y correlativamente los documentos (notas fiscales, facturas, tickets y/o documentos equivalentes) que dan lugar al débito fiscal.
- v. Por otra parte, la Administración Tributaria mediante la RND 10-0047-05, establece una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO O RESTO que están obligados a partir de la vigencia de la presente Resolución; así como, ampliar el universo de sujetos pasivos de la categoría RESTO obligados a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA con información mensual de sus transacciones comerciales.
- vi. En ese sentido, respecto a la forma del llenado de la información del Libro de Compras y Ventas IVA, el art. 5 de la RND 10-0047-05, establece que se deberá preparar 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: Número de NIT o Documento de Identidad del cliente; Razón Social del cliente; Número de Factura; Número de Orden de la factura o nota de Débito; Importe sujeto a débito fiscal sin decimales neto de descuentos, bonificaciones, tasas, ICE y otros conceptos no validos para Débito Fiscal; Débito Fiscal IVA; Facturas Válida/Anulada, en este caso se consignará la letra V si es una factura válida emitida o A si es una factura anulada.

vii. En el presente caso, de la revisión de antecedentes administrativos, se observa que la Administración Tributaria verificó que las facturas de ventas emitidas en los periodos julio y noviembre de 2006 hubieran sido registradas en el Libro de Ventas IVA conforme señala el num. 1 del Art. Segundo de la RA 05-0162-98, en cuyo resultado evidenció que las facturas Nos. 685, correspondiente al período julio 2006 y 719, 721, 724, 727, 729 y 733, del período noviembre 2006, que según las copias del emisor fueron anuladas, no se encuentran registradas en el Libro de Ventas, por lo cual labró Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 8527 (fs. 24 de antecedentes administrativos).

viii. De la norma citada precedentemente se tiene que la finalidad de la presentación del Libro de Ventas IVA a través del Modulo LCV Da Vinci, es la captura de toda la información de las transacciones económicas realizadas por un sujeto pasivo determinado, de manera tal que la Administración Tributaria cuente con información eficiente para ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, por lo cual resulta necesario que el sujeto pasivo obligado, registre el total de sus operaciones, aún cuando hubiera realizado la anulación de ciertas facturas.

ix. En ese contexto, de la revisión de antecedentes administrativos es evidente que la Empresa de Servicios GMG SRL no cumplió con su obligación de registrar en el Libro de Ventas IVA las facturas que fueron anuladas en los periodos julio y noviembre de 2006, situación que no se adecua al formato establecido en el art. 5-II de la RND 10-0047-05; consecuentemente, el contribuyente no cumplió en la forma del registro de las ventas, circunscribiéndose su conducta al incumplimiento de deberes formales tipificado por la Administración Tributaria en el num. 3.2 de la RND 10-0037-07.

x. Adicionalmente, respecto al argumento del recurrente en sentido de que al momento de registrar las facturas anuladas en el Software del Libro de Ventas se cancela la información, siendo esta falencia atribuible al SIN; cabe indicar que en antecedentes ni en el expediente cursan reportes impresos del error referido por el sujeto pasivo, lo

que impide evidenciar que dicha situación hubiera ocurrido, por lo que el contribuyente en este punto no cumplió con el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), que señala que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; en consecuencia, se confirma en este punto la Resolución de Alzada que mantuvo firme y subsistente la sanción de 3.000 UFV (1.500.- UFV por cada período).

IV.3.1.3. Incumplimiento de deberes formales referido al redondeo de los importes de las facturas en el libro de Ventas IVA.

- i. En relación al incumplimiento de deberes formales relacionado con el redondeo de los importes de las facturas en el Libro de Ventas IVA; de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria al evidenciar que la Empresa de Servicios GMG SRL, en el período octubre 2006, no registró correctamente los importes de las facturas Nos. 705, 706, 708, 709, 710, 713 y 714, labró Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 8527 (fs. 24 de antecedentes administrativos), cuya multa de 1.500.- UFV, conforme señala el art. 169 de la Ley 2492 (CTB) fue incluida en la Vista de Cargo y en la Resolución Determinativa.
- ii. Al respecto, la RND 10-0047-05, en su art. 5-II establece el formato del Libro de Ventas IVA, disponiendo que el importe sujeto a débito fiscal, que se entiende es el importe facturado, debe ser consignado sin decimales neto de descuentos, bonificaciones, tasas, ICE y otros conceptos no válidos para Débito Fiscal, por lo que en este caso la observación de la Administración Tributaria carece de sustento, ya que el contribuyente al haber registrado los importes de Bs25.458.- por la factura No. 705; Bs604.- por la factura No. 706, Bs2.616.- por la factura No. 708; Bs34.563.- por la factura No. 709, Bs102.150.- por la factura No. 713 y Bs5.695.- por la factura No. 714, cumplió con el formato señalado; por lo que no se verifica el incumplimiento de deberes formales sancionado por la Administración Tributaria, debiendo en este punto, revocarse lo resuelto por la Resolución de Alzada, en consecuencia sin efecto la sanción de 1.500 UFV.
- iii. No obstante de lo señalado, si bien en el presente caso, el redondeo de los decimales aplicado por el sujeto pasivo en el Libro de Ventas IVA no ocasiona perjuicio al fisco, se debe observar que este registro respalda la emisión de otros libros que de acuerdo con el art. 40 del Código de Comercio, la Empresa de Servicios GMG SRL está obligada a llevar por lo que estos deberían reflejar a cabalidad las transacciones económicas realizadas, vale decir, que resulta coherente que en el

Libro de Ventas IVA se registren los importes facturados que incluyan los decimales, tal como fue realizado por el sujeto pasivo en los períodos julio y noviembre 2006.

- iv. Adicionalmente, se debe indicar que la Resolución Determinativa N° 17-0101-09, impugnada en la instancia de alzada, contiene en su determinación la sanción por la conducta tributaria calificada como omisión de pago, en el importe de 64.682.- UFV, la misma que fue revocada en la resolución de alzada, y dado que la Administración Tributaria no impugnó dicha decisión, esta instancia jerárquica sin mayor fundamentación debe confirmar el fallo.
- v. Por lo expuesto, corresponde a esta instancia jerárquica revocar parcialmente la Resolución de Alzada en la parte referida el incumplimiento de deberes formales relacionado con la habilitación del Libro de Compras y Ventas IVA, de acuerdo con norma específica, correspondiente a los períodos julio, octubre y noviembre de 2006, cuya sanción establecía la suma de 9.000 UFV, así como al incumplimiento de deberes formales referido al registró incorrecto de las facturas Nos. Nos. 705, 706, 708, 709, 710, 713 y 714, correspondientes al período fiscal octubre 2006, cuya sanción alcanza a 1.500.- UFV; asimismo, debe mantenerse firme y subsistente la multa por incumplimiento de deberes formales de 3.000 UFV, referido al registro en el Libro de Ventas IVA por el no registro de las facturas Nos. 685, en el período julio de 2006 y 719, 721, 724, 727, 729 y 733, en el periodo noviembre 2006, y firme la revocatoria de la multa por omisión de pago por 64.682.- UFV, cargos que fueron establecidos en la Resolución Determinativa No. 17-0101-09.

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 0155/2010, de 10 de septiembre 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 0155/2010, de 10 de septiembre de 2010 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Guillermo Raúl Salazar Gutiérrez en representación de la Empresa de Servicios GMG SRL, contra la Gerencia Distrital Yacuiba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la parte referida el incumplimiento de deberes formales relacionado con la habilitación del Libro de Compras y Ventas IVA, correspondiente a los períodos julio, octubre y noviembre de 2006, cuya sanción establecía la suma de 9.000 UFV, así como al incumplimiento de deberes formales referido al registró incorrecto de las facturas Nos. 705, 706, 708, 709, 710, 713 y 714, correspondientes al período fiscal octubre 2006, cuya sanción alcanza a 1.500.- UFV, en consecuencia, se deja sin efecto ni valor legal la suma de **10.500 UFV**; asimismo, se mantiene firme y subsistente la multa por incumplimiento de deberes formales de **3.000 UFV**, referido al registro en el Libro de Ventas IVA, por el no registro de las facturas Nos. 685, en el período julio de 2006 y 719, 721, 724, 727, 729 y 733, en el periodo noviembre 2006, y firme la revocatoria de la multa por omisión de pago por 64.682.- UFV, cargos que fueron establecidos en la Resolución Determinativa No. 17-0101-09, de 16 de diciembre de 2009; conforme establece el art. 212-I inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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