



## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0820/2013

La Paz, 18 de junio de 2013

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	<b>Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, del Recurso de Alzada,</b> emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	<b>Bloque Caipipendí RC Operador de Repsol E&amp;P Bolivia SA.,</b> representada por José Luis Tejero Anze.
Administración Tributaria:	<b>Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN),</b> representada legalmente por Enrique Martín Trujillo Velásquez.
Número de Expediente:	<b>AGIT/0552/2013//SCZ-0775/2012.</b>

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por Bloque Caipipendí RC Operador de Repsol E&P Bolivia SA., (fs. 438-446 del expediente c.3); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, del Recurso de Alzada (fs. 365-372 vta. del expediente c.2.); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0820/2013 (fs. 463-472 vta. del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

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

##### I.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Bloque Caipipendí RC Operador de Repsol E&P Bolivia S.A., representada legalmente por José Luis Tejero Anze, según Testimonio N° 869/2012, de 01 de agosto de 2012 (fs. 387-402 vta. del expediente c.2), interpone Recurso Jerárquico (fs. 438-446 del expediente c.3), impugnando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, exponiendo los siguientes argumentos:





- i. Con relación a la Nulidad de la Resolución de Alzada por modificar el fondo de la Litis, manifiesta que ha coartado a la doble instancia al ser una Resolución Ultrapetita, vulnerando el principio de congruencia y por tanto contrario al debido proceso a la seguridad jurídica y a la igualdad e imparcialidad, seguidamente efectúa copia de parte de la Resolución de Alzada, del cual señala que claramente dicha instancia ha modificado y ampliado el fondo de la Litis, toda vez que el mismo constituye en establecer si específicamente los comprobantes contables correspondiente a los asientos Diarios y registros auxiliares deben o no cumplir con las formalidades de estar habilitados notarialmente, en virtud de lo dispuesto en los Artículos 37 y 40 del Código de Comercio, evidenciándose que Alzada ha distorsionado totalmente el fondo de la Litis emitiendo argumentos que nada tiene que ver con el proceso, dado que la controversia no versa sobre la validez de ninguna prueba que esté siendo considerada para probar algún fin, más aun cuando toda la documentación solicitada en las Ordenes de Verificación cumple con todos los requisitos legales.
- ii. Añade que siendo el fondo de la Litis, sobre si los asientos diarios y registros auxiliares deben o no cumplir con las formalidades de estar habilitados notarialmente, es que se defendió en base a las mismas, sin embargo Alzada modifica la Litis; correspondiendo sin lugar a dudas se anule dicha Resolución para que dicha instancia corrija su error; adicionalmente cita el Artículo 211 de la Ley 3092 (Título V del CTB), y Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0218/2011, AGIT-RJ 0105/2011; y señala que las Resoluciones de Alzada y Jerárquico no son para subsanar errores de fundamentación de la Administración Tributaria a fin de justificar los cargos, seguidamente hace referencia a las Sentencias 0486/2010-R, 1294/2010-R, 1194/2010-R y Autos Supremos N° 314/2002 y 305, de 14 de septiembre de 2010, que señala, refieren al principio de congruencia como pilar fundamental del debido proceso.
- iii. Con relación a la **calificación de las sanciones** por parte de la Administración Tributaria, señala que el motivo de la calificación de la contravención es que se ha observado de los comprobantes contables (Asientos de Diario) y su documentación respaldatoria no se encontraban habilitados por no estar foliados, empastados y notariados, hecho que manifiesta no corresponde; seguidamente efectúa copia de los Artículos 37 y 40 del Código de Comercio, de los que indica que los libros que obligatoriamente deben llevar los comerciantes son el de Estado de Resultados,



Balance General, Libro Diario y Libro Mayor; y en lo que refiere al Libro Diario hace énfasis en que una cosa el Libro Diario y otra son los comprobantes de Asientos de Diario y que las formalidades de foliatura y apertura y cierre notarial son solo para el libro Diario, no así para los comprobantes de Asientos de Diario observados, siendo que se presentó la apertura, el cierre y los folios notariados que demuestran que el libro diario cuenta con todas las formalidades requeridas por norma; adicionalmente, manifiesta en cuanto al Libro Mayor señala que en el periodo de prueba presentó la apertura, el cierre y los folios notariados que demuestran que los mismos contiene todas las formalidades requeridas por norma.

- iv. Agrega que los Comprobantes contables, que no son obligatorios que lleven los comerciantes y que usualmente se utilizan en sistemas contables computarizados en los que se registran las transacciones se clasifican en comprobantes de ingreso, comprobantes de traspaso y comprobantes de egreso, los cuales no son parte de los libros Diario, Mayor, Balance y Estado de Resultados, razón por la cual su empastado, foliado y notariado no es obligatoria, y que esta puede ser compilada y ordenada a criterio del sistema de contabilidad y conforme las políticas propias del contribuyente. Añade, que oportunamente hizo la entrega de la totalidad de la documentación solicitada, y como se puede constatar, la Administración Tributaria en ningún momento solicitó la presentación de los libros que obligatoriamente se deben llevar según el Artículo 40 del Código de Comercio, que se encuentran debidamente foliados, notariados y encuadernados y no han sido presentados a la Administración Tributaria, porque los mismos nunca han sido solicitados: consiguientemente, concluye que los libros que obligatoriamente debe llevar se encuentran debidamente foliados, notariados, encuadernados y en idioma español, y los comprobantes contables presentados observados por la Administración Tributaria no constituyen libros que obligatoriamente debe llevar, dado que los mismos corresponden a registros auxiliares de orden y control interno, por lo tanto no requieren de las formalidades legales observadas; de modo que las multas por incumplimiento a deberes formales son innegablemente improcedentes.
- v. Sobre la conducta de Incumplimiento a Deberes Formales señala que, nunca ha adecuado su conducta a la acción típica sancionada, y que éste agravio tampoco ha sido resuelto por la instancia de Alzada; señala que es importante que se tome en cuenta que esta tipificación constituye un agravio ya que su conducta bajo ninguna interpretación se subsume en ningún tipo de incumplimiento tipificado en el Código





de Comercio y/o en la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, siendo que esencial en el derecho sancionatorio que el infractor debe adecuar su conducta al tipo, de lo contrario la calificación es arbitraria e ilegal y no se cumple el principio que prescribe que no hay pena sin ley y que quien acusa tiene toda la carga de la prueba, por lo que la pretensión de las multas impugnadas no son correctas, en cuanto la Administración Tributaria y la instancia de Alzada no ha verificado la ocurrencia de ninguna contravención.

- vi. Finalmente solicita, se declare la nulidad o en su caso se revoque la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0137/2013 de 23 de marzo de 2013; en consecuencia, se revoque los cargos confirmados en las Resoluciones Determinativas N°17-00335-12, 17-00336-12, 17-0337-12 y 17-00338-12 emitidas por la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto los cargos pretendidos por la Administración Tributaria.

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

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 365-372 vta. del expediente c.2.), resolvió confirmar las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12, 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que al inicio de la verificación, la Administración Tributaria se limitó a solicitar al recurrente, documentación consistente en declaraciones juradas de los periodos observados, el Libro de compras, las facturas originales y los medios de pago de cada una, además de cualquier otra documentación que el fiscalizador solicite para verificar las transacciones que respalden las facturas, es decir, no habiendo sido solicitada la presentación de los Libros Diario, Mayor, de Inventario y Balances; en este sentido, indica que el recurrente no debe hacer referencia a libros obligatorios cuando estos no fueron requeridos, al no ser necesaria su presentación como prueba de descargo, toda vez que las observaciones de fondo quedaron sin efecto en base a otros documentos.



- ii. Agrega que del análisis realizado al contenido de los informes elaborados por la Administración Tributaria, se tiene que observó los Comprobantes Contables (comprobantes diarios) que fueron presentados por la empresa recurrente, cuyos asientos y anotaciones efectuados por cualquier medio mecánico o electrónico, únicamente podían considerarse válidos, según lo previsto en los Artículos 40 y 41 del Código de Comercio, cuando se encuentren encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, con el fin de facilitar el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba; así, indica que de la revisión efectuadas a dichos comprobantes, observó que éstos carecen de las formalidades, es decir, encontrarse encuadrados correlativamente para formar y respaldar los libros obligatorios que serán legalizados.
- iii. Añade que por los periodos observados, la Administración Tributaria solicitó la presentación de **medios de pago** de facturas observadas, entendiéndose que los mismos se refrieren a documentación contable que respalde la efectiva transacción y operación. En este sentido, señala que dichos documentos contables presentados incumplían expresamente el deber formal de contar con la *"Habilitación de otros libros contables (mayores kardex auxiliares etc.) de acuerdo a lo establecido en norma específica"*, señalado en el sub-numeral 3.3, numeral 3 del Anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.
- iv. Afirma que las multas establecidas dentro del proceso de determinación, devienen del incumplimiento de deberes formales establecidos normativamente a través del Subnumeral 3.3 del Anexo Consolidado A) de la RND 10.0037.07 y Artículo 40 del Código de Comercio, como norma específica, siendo que en caso de que el contribuyente estime necesarios otros registros para incluirlos en su contabilidad y si éstos además servirán como medio de prueba, deben cumplir con las formalidades exigidas por el Código de Comercio; por tanto, en el presente caso la empresa recurrente adjuntó registros auxiliares sin observar las formalidades exigidas.

## CONSIDERANDO II:

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

La Constitución Política del Estado Plurinacional promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo 29894, que en Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 14



del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

### **CONSIDERANDO III:**

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

El 29 de abril de 2013, mediante nota ARIT-SCZ-0279/2013, de 26 de abril de 2013, se recibió el expediente ARIT-SCZ/0775/2012 (fs. 1-449 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 2 de mayo de 2013 (fs. 150-151 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 8 de mayo de 2013 (fs. 152 del expediente). El plazo para conocer y resolver el Recurso Jerárquico, conforme dispone el Parágrafo III, Artículo 210 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), vence el **18 de junio de 2013**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

### **CONSIDERANDO IV:**

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

- i. El 16 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó a Bloque Caipipendi RC - Operador Repsol E&P Bolivia S.A., con las Órdenes de Verificación N° 0012OVI08444, 0012OVI08443, 0012OVI08442, 0012OVI08441, con alcance en la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de 2010; julio, agosto y septiembre de 2010; mayo y junio de 2010; enero, febrero y marzo de 2010 respectivamente. Asimismo, en anexo adjunto, expone un detalle de facturas observadas y solicitó la presentación de: **1.** Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210), **2.** Libros de Compras de los periodo observados, **3.** Facturas de compras originales (según detalle), **4.** Medio de pago de las facturas



- observadas, 5. Otra documentación que el fiscalizador solicite para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas (fs. 3-4 de antecedentes administrativos c I, II III y IV).
- ii. El 4 de junio de 2012, mediante nota GAF 0055/2012, la empresa recurrente presentó la documentación solicitada, consistente en DDJJ certificadas de los periodos solicitados (F-200 IVA), libros de compras de dichos periodos, Facturas Observadas, Medios de Pago de las Facturas solicitadas (documento de pago y extracto bancarios); emitiéndose las respectivas Actas de Recepción de Documentación (fs. 17 y 18 c. I; 16 y 19 c. II, III y IV de antecedentes administrativos).
- iii. El 1 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación, por incumplimiento del Artículo 40 del Decreto Ley N° 14379; para la Orden de Verificación 0012OVI08444, las Actas Nos. 45365, 45367 y 45369; para la Orden de Verificación 0012OVI08443, las Actas Nos. 45359, 45361 y 45363; para la Orden de Verificación 0012OVI08442, las Actas Nos. 45355 y 45357; para la Orden de Verificación 0012OVI08441 las Actas Nos. 45349, 45351 y 45353, todas con sanción de 1.500.- UFV, de acuerdo a la RND 10-0037-07, Anexo A subnumeral 3.3 (fs. 96, 98, 100 c. I; 114, 116, 118; c. II, 101, 103 c. III; y 102, 104, 106 c. IV, de antecedentes administrativos).
- iv. El 20 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió los Informes CITE: SIN/GSH/DF/PROY/INF/075/2012, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/INF/074/2012, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/INF/073/2012, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/INF/072/2012, indicando que como resultado de las verificaciones practicadas, se determinó un deuda tributaria a favor del fisco por 12.300.- UFV en la primera y segunda orden de verificación; 9.300 UFV en la tercera verificación y 13.024 UFV para la cuarta orden de verificación; los que corresponden a multas por incumplimiento a deberes formales y determinando únicamente en la última impuesto omitido. (fs.102-106 c. I, 120-125 c. II, 105-110 c. III y 108-113 c. IV, de antecedentes administrativos).
- v. El 31 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó las Vistas de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/PROY/VC/011/2011, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/VC/010/2011, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/VC/009/2011, CITE: SIN/GSH/DF/PROY/VC/008/2011





todas de 20 de agosto de 2012, mediante las que determinó una deuda tributaria a favor del fisco, sustentando el mismo en los informes detallados en el párrafo anterior (fs.115, 107-111 c. I; 134, 126-128 c. II; 119, 111-115 c. III; y 123, 114-119 c. IV, de antecedentes administrativos).

- vi. El 1 de octubre de 2012, el contribuyente presentó descargos a las Vistas de Cargo, argumentando que la observación del fiscalizador no corresponde, toda vez que los comprobantes contables no deben ser llevados obligatoriamente, no siendo parte de los libros diario, mayor, del balance y del estado de resultados, razón por la cual su empastado y foliado no es obligatorio, constituyendo libros y registros auxiliares de orden y control interno que la sociedad lleva para mayor orden y claridad. Asimismo en cuanto al incumplimiento al Artículo 41 del Código de Comercio, resalta que la contabilidad en el Bloque Caipipendi se lleva en idioma castellano que se evidencia en la documentación entregada (fs. 121-131 c.I; 140-150 c. II; 125-135 c. III, y; 125-150 c. IV, de antecedentes administrativos).
- vii. El 24 y 26 de octubre de 2012, se emitieron los Informes de Conclusión CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/2140/2012, CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/2139/2012, CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/02115/2012; y, CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/02114/2012, concluyendo que el detalle de la documentación requerida se refiere a la documentación contable que obligatoriamente debe llevar las formalidades observadas (fs. 132 -136 c. I; 151- 155 c. II; 136 -140 c. III, y; 151- 157 c. IV, de antecedentes administrativos).
- viii. El 23 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula las Resoluciones Determinativas N° 17-00338-12, 17-00337-12 y 17-00335-12 que determinan las obligaciones tributarias por el incumplimiento de deberes formales en el importe de 4.500.- UFV en cada una; de la misma forma en la misma fecha notificó la Resolución Determinativa 17-00336-12 que determina la obligación impositiva de 3000 UFV (fs. 153, 145-149 c. I; 172, 164-168 c. II; 157, 149 -153 c. IV y; 176, 166-172 c. III, de antecedentes administrativos).

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

### **IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.**

Bloque Caipipendi RC Operador de Repsol E&P Bolivia SA., el 29 de mayo de 2013, presentó alegatos escritos (fs. 56-60 vta. del expediente), reiterando los argumentos expuestos en su recurso jerárquico; adicionalmente, adicionalmente





señala que la interpretación de la RND 10.0037.07 invocada por la ARIT, al establecer que la sanción se aplica únicamente cuando se incumple con la habilitación de otros libros contables (mayores, kardex, auxiliares, etc.) de acuerdo a lo establecido en norma específica, siendo que la última parte de lo señalado no ha sido tomada en cuenta ya que es la parte más importante, porque consiste una condición; añade que la citada Resolución Normativa no exige la notariación o foliatura de los libros auxiliares, sino que esta formalidad queda supeditada de acuerdo a lo establecido en norma específica.

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

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

***Artículo 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).***

***I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:***

- 1. La Constitución Política del Estado.***
- 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.***
- 3. El presente Código Tributario.***
- 4. Las Leyes***
- 5. Los Decretos Supremos.***
- 6. Resoluciones Supremas.***
- 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.***

***También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.***

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



***Artículo 70. (Obligaciones tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto:***





1. *Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.*

4. *Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.*

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

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

1. *Omisión de inscripción en los registros tributarios;*
2. *No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;*
3. *Omisión de pago;*
4. *Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181;*
5. *Incumplimiento de otros deberes formales;*
6. *Las establecidas en leyes especiales.*

**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. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones:*

- 1) *La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria;* 2) *La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y,* 3) *Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.*



**ii. Ley N° 3092, de 7 de julio de 2005, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Artículo 198. (Forma de Interposición de los Recursos)**

*I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:*

*e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.*

**Artículo 211. (Contenido de las Resoluciones).**

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

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

*III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado*

**iii. Decreto Ley N° 14379, Código de Comercio, de 25 de febrero de 1977**

**Artículo 36. (Obligación de llevar Contabilidad).** *Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden.*

**Artículo 37. (Clases de Libros).** *El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros. Podrá llevar además aquellos libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a*





dispuesto en el artículo 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios.

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

Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna.

**Artículo 44. (Registro en los libros Diario y Mayor).** En el libro diario se registrarán día por día y en orden progresivo las operaciones realizadas por la empresa, de tal modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden. De este libro se trasladarán al Mayor, en el mismo orden progresivo de fechas, las referencias e importes deudores o acreedores de cada una de las cuentas afectadas, con la operación, para mantener los saldos por cuentas individualizadas.

**iii. Decreto Supremo N°24051, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de 29 de junio de 1995.**

**Artículo 35. (Normas generales).** Los sujetos obligados a llevar registros contables, definidos en el inciso a) del Artículo 3° del presente reglamento, deberán llevarlos cumpliendo, en cuanto a su número y a los requisitos que deben observarse para su llenado, las disposiciones contenidas sobre la materia en el Código de Comercio para determinar los resultados de su movimiento financiero-contable imputables al año fiscal. Los estados financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el Artículo 48° de este reglamento.



*Las empresas industriales deben registrar, además, el movimiento de materias primas, productos en proceso y productos terminados, con especificación de unidades de medida y costos, de acuerdo con las normas de contabilidad de aceptación generalizada en el país según lo mencionado en el párrafo anterior.*

*Las empresas pueden utilizar sistemas contables computarizados, debiendo sujetarse a la normatividad que al respecto dicte la Administración Tributaria*

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

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0820/2013, de 14 de junio de 2013, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Cuestión Previa.**

- i. En principio cabe señalar que Bloque Caipipendí RC Operador de Repsol E&P Bolivia SA., en su recurso jerárquico expone aspectos de forma en los que habría incurrido la instancia de alzada, y por otro lado se advierte que también expone aspectos de fondo; en consecuencia, como es procedimiento, esta instancia procederá inicialmente a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma referidos y solo en caso de no ser evidentes se ingresará a los aspectos de fondo denunciados.

##### **IV.4.2. Sobre la nulidad de la Resolución de Alzada por modificar el fondo de la Litis de la Resolución Determinativa impugnada.**

- i. El recurrente manifiesta que la Resolución del Recurso de Alzada, ha modificado el fondo de la Litis, coartando la doble instancia al ser una Resolución Ultrapetita, toda vez que el mismo constituye en establecer si específicamente los comprobantes contables correspondiente a los asientos Diarios y registros auxiliares deben o no cumplir con las formalidades de estar habilitados notarialmente, en virtud de lo dispuesto en los Artículos 37 y 40 del Código de Comercio, evidenciándose que Alzada ha distorsionado totalmente el fondo de la Litis emitiendo argumentos que nada tiene que ver con el proceso dado que la controversia no versa sobre la validez de ninguna prueba y que se defendió en base a las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria; correspondiendo la nulidad de la misma





- ii. En cuanto al principio de congruencia, la Sentencia Constitucional 0486/2010-R, de 05 de julio de 2005, señala: "(...) De otra parte, respecto de la congruencia como principio constitucional en el proceso civil, se indica que: "...es moneda corriente hablar en doctrina de incongruencia "ultra petita" en la que se incurre si el Tribunal concede "extra petita" para los supuestos en que el juzgador concede algo distinto o fuera de lo solicitado por las partes; "citra petita", conocido como por "omisión" en la que se incurre cuando el Tribunal no se pronuncia sobre alguno de los pedimentos que le han sido planteados, etc." (Principios Constitucionales en el Proceso Civil, Consejo General del Poder Judicial, El deber Judicial de Congruencia como Manifestación del Principio Dispositivo y su Alcance Constitucional, Madrid 1993, Mateu Cromo, S.A., Pág. 438) (...). El principio de congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto, contradice el principio procesal de congruencia; la resolución de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica de primera y/o segunda instancia".
- iii. Por otra parte, la Sentencia Constitucional 0037/2012, de 26 de marzo de 2012, además, señala que la "congruencia como elemento del debido proceso, debe ser comprendida desde dos ámbitos de acción, de un lado, dentro de cualquier proceso como unidad, delimitando las actuaciones de las partes procesales como del órgano jurisdiccional o administrativo; y de otro, en cuanto a la estructura misma de las resoluciones, situación esta última que involucra la exigencia de que, en dicho fallo, se absuelvan todos los aspectos puestos a consideración del juzgador de manera coherente y que además de ello, se establezca una relación entre los argumentos expuestos por las partes, los fundamentos argüidos por el juzgador donde se incluirá la base normativa, y la parte resolutive que deberá responder o ser el resultado del problema jurídico, analizado y considerado por dicha autoridad (...)".
- iv. De la compulsa de la Resolución de Alzada, se tiene que la ARIT, en relación al tema analizado, señaló lo siguiente: "Al respecto, la norma específica a que hace referencia dicha clasificación de contravenciones, para el caso particular referida a Libros Contables, se encuentra prevista en el Código de Comercio, la cual es aplicable en estricto sentido de integración normativa; debiendo para tal efecto observarse lo señalado en su art. 37 sobre la Clase de libros a que se refiere la



*norma especial; ya que se deben llevar obligatoriamente, los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, dejando a cargo del comerciante, la elección de llevar **además** libros y registros que estime convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control, en calidad de auxiliares y no están sujetos a lo dispuesto en el art. 40, referido a la Forma de Presentación de los Libros, aclarando que podrán legalizarse si son considerados necesarios para servir como medio de prueba y en ese caso, los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico, posteriormente deben ser encuadernados correlativamente para formar libros obligatorios que serán legalizados; siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna, vale decir, establece la obligación de formalizar los documentos, cuando su finalidad sea de carácter probatorio, según se reconoce en el art. 62 del mismo Código de Comercio. De lo cual se infiere que si bien existen libros que obligatoriamente deben cumplir formalidades por parte del comerciante, no es menos cierto que dicha formalidad no alcanza a los libros y registros llamados auxiliares, a excepción que puedan servir como prueba y para ello necesariamente deben cumplir la condición de observar las formalidades establecidas para los primeros... Por otra parte, corresponde mencionar que conforme el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismo; lo cual en palabras simples y sencillas se resume a que para respaldar una petición o reclamar algún derecho, debe inexcusablemente demostrar en los hechos aquello en que se funda... Dicho entendimiento resulta, del análisis realizado al contenido de los informes de 20 de agosto de 2012, elaborados por la Administración Tributaria, se tiene que observó los Comprobantes Contables (comprobantes diarios) que fueron presentados por la empresa recurrente; cuyos asientos y anotaciones efectuados por cualquier medio mecánico o electrónico, únicamente podían considerarse válidos, según lo previsto en los arts. 40 y 41 de la Código de Comercio, cuando se encuentren encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, con el fin de facilitar el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna; sin embargo, de la revisión efectuadas a dichos comprobantes, se tiene que en todos los casos, mediante Acta de Recepción de Documentos emitida por la Administración, la empresa recurrente presentó **registros contables impresos del Sistema SAP correspondiente a los periodos observados** los cuales verdaderamente carecen de las formalidades de encontrarse encuadernados*





*correlativamente para formar y respaldar los libros obligatorios que serán legalizados; lo cual ha sido observado y sancionado de manera correcta por la autoridad recurrida. (fs. 370 vta. -371 y 14 vta. -15 del expediente).*

- v. De los citados párrafos –también observados por el sujeto pasivo-, se establece que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria enfatiza en las obligaciones que el sujeto pasivo debe de cumplir, respecto a la documentación contable que utiliza y el objeto o la finalidad que ésta tiene, cuando la misma es presentada como descargo o utilizada como prueba para desvirtuar alguna observación; es decir, que en su análisis, la instancia de Alzada, observa que tales incumplimientos a deberes formales corresponden a incumplimiento del Artículo 40 del Código de Comercio, tal como lo expresa también la Administración Tributaria en su Resolución Determinativa al señalar que “(...) debido a la no habilitación de otros libros contables (mayores, diarios, kardex, auxiliar, etc.)” (102 del expediente). De lo que se entiende que la observación de la ARIT es similar a la efectuada por la Administración Tributaria, no siendo evidente la incongruencia acusada por el sujeto pasivo, toda vez que no se ha verificado que la instancia de Alzada, haya vulnerado el debido proceso, en cuanto a la congruencia, es decir, sin pronunciarse sobre alguna cuestión ajena a lo peticionado por las partes o dejando de resolver sobre la misma. En consecuencia, no se modificó el fondo de la *litis*, pues las consideraciones de la instancia de Alzada gira en torno de los incumplimientos de deberes formales observados por la Administración Tributaria, criterios sobre los cuales el sujeto pasivo presentó amplia defensa, siendo objeto de su observación únicamente los argumentos que sustentan el fallo, situación que merece un análisis de fondo.
- vi. En este sentido, un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo mediante la presente Resolución no puede de ninguna manera –como pretende el recurrente– ser considerada como fallo en “única instancia”, situación que además resulta contradictoria con lo expuesto en el mismo memorial de Recurso Jerárquico, en el cual pese a plasmar la señalada advertencia, se presenta también defensa sobre los aspectos de fondo. Consecuentemente, el argumento expuesto en torno a este aspecto carece de fundamento, correspondiendo ingresar a la procedencia o no de la sanción impuesta por la Administración Tributaria.





#### IV.4.2. Sobre los Incumplimientos a Deberes Formales.

- i. El sujeto pasivo, en su Recurso Jerárquico, señala que el motivo de la calificación de la contravención recae en el hecho de que se ha observado que los comprobantes contables (Asientos de Diario) y su documentación respaldatoria no se encontraban habilitados por no estar foliados, empastados y notariados, hecho que no corresponde, puesto que los Artículos 37 y 40 del Código de Comercio, indican los libros que obligatoriamente deben llevar los comerciantes siendo éstos el de Estado de Resultados, Balance General, Libro Diario y Libro Mayor; añade que una cosa es el Libro Diario y otra son los comprobantes de Asientos de Diario, por lo que las formalidades de foliatura y apertura y cierre notarial son sólo para el libro Diario, no así para los comprobantes de Asientos de Diario. En cuanto al Libro Mayor, señala que en el periodo de prueba presentó la apertura, el cierre y los folios notariados que demuestran que los mismos contienen todas las formalidades requeridas por norma.
- ii. Agrega que los Comprobantes contables que no son obligatorios se clasifican en comprobantes de ingreso, egreso y traspaso, que no son parte de los libros Diario, Mayor, Balance y Estado de Resultados, razón por la cual su empastado, foliado y notariado no es obligatorio, más aun considerando que la Administración Tributaria en ningún momento le solicitó la presentación de los libros que obligatoriamente se deben llevar conforme Artículo 40 del Código de Comercio.
- iii. Concluye manifestando que los comprobantes contables presentados observados por la Administración Tributaria no constituyen libros que obligatoriamente debe llevar, dado que los mismos corresponden a registros auxiliares de orden y control interno, por lo que no requieren de las formalidades legales observadas.
- iv. En relación a los Deberes Formales, cabe señalar que, *"como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación... los ciudadanos, contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal"*, siendo que el *"incumplimiento de estos deberes también es una infracción fiscal"*. Asimismo, se tiene que estas *"infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa)"* (VILLEGAS





Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma. edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001. Pág. 390).

- v. En nuestra legislación, las Contravenciones Tributarias se encuentran clasificadas en el Artículo 160 de la Ley N° 2492 (CTB), el cual prevé como ilícito tributario el "Incumplimiento de otros deberes formales"; dicha conducta está tipificada en el Numeral I del Artículo 162 como *el incumplimiento de "cualquier manera" de los deberes formales que establece el señalado Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias*, fijando para el efecto una multa que va desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000.- UFV), conforme a los límites plasmados en la norma reglamentaria.
- vi. En este marco, se observa que los Números 1, 4 y 6 del Artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB), establecen como obligaciones del sujeto pasivo las de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria y respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante registros generales y especiales, facturas, documentos y/o instrumentos públicos, así como facilitar las tareas de verificación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las Leyes, Decretos Reglamentarios y demás disposiciones.
- vii. Por su parte los Artículos los Artículos 36, 37 y 40 del Código de Comercio referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización que cumpla toda la normativa y demuestre la situación de sus negocios, así como una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo obligatoriamente llevar los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario Público; de igual forma, el Artículo 44 del Código de Comercio dispone que los libros Diario y Mayor deberán ser registrados día por día, consignando las operaciones realizadas por la empresa en orden progresivo, **de modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras o acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y de sus importes, con indicación de las personas que intervengan en los documentos que la respalden**. Por tanto, toda transacción comercial debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compra - venta de bienes y servicios.



- vii. De la revisión y compulsa de antecedentes administrativos se observa que el 14 de mayo de 2012, la Administración Tributaria, notificó las Órdenes de Verificación N° 0012OVI08444, N° 0012OVI08443, N° 0012OVI08442 y N° 0012OVI08441, con alcance en la verificación del IVA e IT de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de 2010; julio agosto y septiembre de 2010; mayo y junio de 2010; enero febrero y marzo de 2010, respectivamente, exponiendo en anexo detalle de facturas observadas, solicitando la presentación de documentación, presentada el 4 de junio de 2012, conforme las Actas de Recepción de Documentación. Seguidamente, el 1 de agosto de 2012 se emitieron las Actas por Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación, porque el contribuyente incumplió el deber formal de habilitación de libros contables (mayores, diarios, kardex, auxiliares) de acuerdo al Artículo 40 del Decreto Ley N° 14379 Código de Comercio, con la sanción de 1.500.- UFV, de acuerdo a la RND 10-0037-07, Anexo A subnumeral 3.3.
- viii. En este contexto, es preciso señalar que la Ley N° 2492 no contiene una disposición específica referida a libros contables, es decir, detallando aspectos sobre Comprobantes de Diario, de Traspaso y de Egreso, a los que el recurrente hace referencia en su Recurso Jerárquico; en consecuencia, ante la inexistencia de normativa especial, en aplicación del Artículo 35 del Decreto Supremo N° 24051, corresponde considerar lo dispuesto en el Código de Comercio, mismo que en su Artículo 37 indica que los comerciantes tienen la obligación de llevar los libros Diario, Mayor, de Inventario y Balances; adicionalmente, sobre la forma de presentación de dichos libros contables, el Artículo 40 del citado Código, señala que estos libros deberán ser encuadernados y foliados por un Notario de Fe Pública, quien estampará su sello en cada página, indicando **que serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna.**
- ix. Por su parte, el Artículo 44 del citado Código, señala también la forma en que deben registrarse las operaciones en el Libro Diario, estableciendo que sus partidas deben expresar —como se mencionó en numerales anteriores— claramente las cuentas deudoras y acreedoras con **una glosa clara y precisa de las operaciones y sus importes**, con indicación de las personas que intervengan en la operación y





documentos de respaldo, transacciones que serán trasladadas al Mayor en orden cronológico, así como las referencias e importes deudores y acreedores de cada cuenta afectada, para mantener los saldos por cuentas individualizadas.

- x. En tal entendido, es necesario aclarar que si bien de la descripción realizada no contempla un formato del contenido el Libro Diario –además de quién los elabora, revisa o supervisa-, es preciso considerar que la normativa habla específicamente de **asientos y anotaciones adicionales que deben ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios que a su vez deben ser legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna**, es decir, como documentos que permitan cumplir con el requisito de que el indicado Libro **refleje claramente las cuentas deudoras y acreedoras con una glosa clara y precisa de las operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan en la operación y los documentos de respaldo, transacciones, así como las referencias e importes deudores y acreedores de cada cuenta afectada, para mantener los saldos por cuentas individualizadas.**
- xi. Consecuentemente, la denominación que el contribuyente aplique para registrar los ingresos, gastos y/o transacciones que no generen movimiento de efectivo, **resulta irrelevante**, puesto que si en el mismo se registran asientos y anotaciones, los mismos deben ser adjuntados a los libros obligatorios y legalizados, puesto que éstos facilitan el conocimiento de las operaciones de la empresa.
- xii. En consecuencia, resulta evidente que los Comprobantes de Ingreso, Traspaso, y Egreso, a los que hace referencia el sujeto pasivo en su recurso jerárquico –y tal como el mismo manifiesta- *"constituyen libros y registros auxiliares de orden y control interno"*, es decir, que facilitan el control y conocimiento de las operaciones del contribuyente, motivo por el cual deben conformar libros auxiliares, mismos que requieren estar encuadrados y formar parte de los libros obligatorios, en este caso del Libro Diario, tal como manda el Artículo 40 del Código de Comercio. Por tanto, la conducta del contribuyente se enmarca en lo previsto en el Artículos 162 del CTB y en el incumplimiento al deber formal señalado en el numeral 3.3 del Anexo de la RND N° 10-0037-07, referido a la habilitación de los registros contables conforme a norma específica, es decir, conforme a las disposiciones del Código de Comercio en referencia al Libro Diario.



- xiii. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que mantiene firme y subsistente la Resoluciones Determinativas N° 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12, 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) de Santa Cruz 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 especializado, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

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 del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato del Artículo 132, Inciso b) del Artículo 139 y Artículo 144 de la Ley N° 2492 (CTB) y la Ley N° 3092 (Título V del CTB),

### **RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución ARIT-SCZ/RA 0137/2013, de 22 de marzo de 2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Bloque Caipipendí RC Operador de Repsol E&P Bolivia SA., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente las Resoluciones Determinativas N° 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12, 17-00338-12.

21 de 22

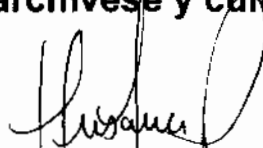




12, todas de 15 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); sea conforme establece el inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

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



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