

RESOLUCION DEL RECURSO DE ALZADA ARIT - CBA/RA 0233/2010

Recurrente: **SOCIEDAD BOLIVIANA DE INGENIERÍA "BOLDEING S.R.L. representado legalmente por Mirtha Janeth Peredo de Saenz**

Administración recurrida: **GERENCIA DE GRANDES CONTRIBUYENTES GRACO COCHABAMBA representada legalmente por Ernest Julio Vargas Porcel**

Expediente: **ARIT-CBA/0186/2010**

Cochabamba, 14 de diciembre de 2010

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Recurso de Alzada interpuesto por Mirtha Janeth Peredo de Saenz en representación de BOLDEING S.R.L. como acredita el testimonio poder N° 904/2010 de 22 de septiembre de 2010, mediante memorial de fojas 23 a 30, contra las Resoluciones Determinativas GRACO Nro 17-00487-10 y 17-00488-10 dictada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes GRACO Cochabamba, manifestando lo siguiente:

La Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización mediante Ordenes de Verificación N° 0009OVI9839 y 0009OVI9838, de 06 de julio de 2009, determinó que las facturas de compras Nos. 15190, 16576, 16844, 16842, 16758, 17755 y 17657 emitidas por la Empresa "ADAMA", detalladas en el Anexo Form. 7520, no son válidas para el Crédito Fiscal IVA; toda vez, que las mismas no cumplen con las formalidades requeridas. El 25 de mayo 2010, emitió las Vistas Cargo No. 399-0009OVI9839-0082/10 y 399-0009OVI9838-0081/10 notificadas el 10/06/2010, estableciendo reparos correspondientes al IVA-Crédito Fiscal, por lo que se presentaron descargos el 07/07/10 y 09/07/10, las mismas no fueron objeto de valoración por la Administración Tributaria; sin embargo el 02 de septiembre de 2010, la mencionada Administración emitió Resoluciones Determinativas N° 17-00487-10 y N° 17-00488-10 notificadas el 07/09/2010, estableciendo obligaciones impositivas de UFV's 11.550.- y UFV's 52.090.- respectivamente, correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses del IVA y omisión de pago de los periodos marzo/2006, agosto/06, septiembre/06 y diciembre/06. Asimismo las resoluciones precitadas fueron establecidas ilegalmente sin identificar y considerar que acción u omisión se habría cometido. .

Los requisitos para beneficiarse con el Crédito Fiscal, establecidos en los artículos 4 y 8 de la Ley 843, el Decreto Supremo N° 21530 y las diferentes resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria, son: 1) Estar respaldado por la factura original, 2) la transacción se haya realizado efectivamente. 3) se encuentre vinculado a la actividad gravada por la que el sujeto resulta responsable del gravamaven.

Con referencia a las facturas con NIT incorrecto N° 122881022, por un error atribuible al emisor, cuyas fotocopias se encuentran en antecedentes administrativos y las

facturas originales emitidas por nuestro proveedor ADAMA fue demostrado mediante presentación de los libros de ventas IVA, los mismos fueron verificados por la Administración Tributaria, cumpliendo así el primer requisito para la atribución del Crédito Fiscal.

Respecto al requisito de que la transacción de compra y venta se haya realizado efectivamente, fue demostrado mediante los Comprobantes de Egreso, que se elaboró al emitir los cheques del Banco Nacional de Bolivia a favor de la empresa ADAMA, y cuya recepción de cheques fue confirmada por el proveedor en nota emitida el 24/08/2009; dichos pagos fueron para la compra de llantas considerándose como gastos operativos, demostrando de esta forma, que las facturas observadas están plenamente vinculadas con la actividad.

La Administración Tributaria en cumplimiento al principio administrativo de la verdad material, debió concluir la investigación y valorar las pruebas aportadas, de acuerdo con el artículo 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en materia tributaria, dispuesto por el artículo 74.1 de la Ley 2492, Por tanto se presume que toda compra probada materialmente y que esté vinculada con la actividad gravada genera crédito fiscal, conforme establece el artículo 80 parágrafo III del Código Tributario.

Referente a la omisión de pago, la Administración Tributaria no estableció en ninguna parte de sus considerandos menos en la parte resolutive de la Resoluciones Determinativas, cual es la contravención cometida que BOLDEING habría incurrido; toda vez, que el artículo 165 de la Ley 2492 establece 5 acciones para que se considere y se califique como omisión de pago y se sancione con la multa del 100% sobre el tributo omitido; el incumplimiento a deber formal al no consignar el NIT en las facturas observadas, no se asimila a ninguna de las conductas establecidas en el artículo señalado y no debe ser considerada como omisión de pago. Concluye solicitando la Revocatoria Total de las Resoluciones Determinativas GRACO Nos. 17-000487-10 y 17-00488-10 de 02 de septiembre de 2010.

CONSIDERANDO:

Ernesto Julio Vargas Porcel acreditando su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes GRACO Cochabamba, fojas 39, responde al Recurso de Alzada, fojas 40 a 43, negando todos los extremos, con los siguientes fundamentos:

La Administración Tributaria, en uso de las facultades conferidas por la Ley N° 2492 y dando cumplimiento a las Ordenes de Verificación Nos. 0009OVI9838 y 0009OVI9839, procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributaria del contribuyente BOLIVIANA DE INGENIERÍA SRL. (BOLDEING SRL.), correspondiente al Impuesto al Valor Agregado de las facturas detalladas en el Anexo Form. 7520. Verificación efectuada sobre base cierta de conformidad al Art. 43 numeral I de la Ley 2492, comprobando que el contribuyente no determinó ni pagó conforme a Ley, el 10/06/2010 se notificó con las Vistas de Cargo Nos. 399-0009OVI9838-0081/2010 y 399-0009OVI9839-0082/2010. Dentro del plazo establecido, el contribuyente mediante nota presentó argumentos y descargos, los mismo fueron valorados y considerados insuficientes para desvirtuar los reparos determinados, en consecuencia el 04/09/2010 fueron notificadas al contribuyente con las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00487-10 y 17-00487-10, en la que se determinó obligaciones impositivas del Impuesto al Valor Agregado, por el importe total de UFV's 63.640.- correspondiente al tributo

omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago, por los periodos fiscales marzo, agosto, septiembre y diciembre de 2006.

La Administración Tributaria no niega la presentación de la factura original, así como la emisión de la factura por parte de proveedor en nota de fecha 24/08/2010, sin embargo, el contribuyente no presentó los Comprobantes de Egreso, ni los Cheques mencionados. Por otra parte, el N° de NIT que figura en la Nota Fiscal no corresponde al contribuyente BOLDEING SRL. y por tanto no es válida para que se beneficie del Crédito Fiscal de acuerdo a lo establecido en la R.A. 05.0043.99 numeral 22 inc. c) sustituido por el artículo 1 de la R.N.D.10.0048.05, en la que señala para el cómputo del Crédito Fiscal es imprescindible consignar el NIT del cliente en la factura.

Por otra parte la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0080/2010, presentado como prueba de descargo no cuenta con asidero legal, debido a que legalmente no puede considerarse jurisprudencia, además no se encuentra ejecutoriada, por tanto sólo se valoró los argumentos y pruebas presentados por el contribuyente, los mismos son insuficientes para desvirtuar los reparos determinados por la Administración Tributaria.

El artículo 8 de la Ley 843 y Decreto Supremo 21530, establecen que se considera válido todo crédito fiscal que se hubiese facturado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida por cualquier compra en la medida que se vincule a la actividad gravada, el numeral 22 de la Resolución Administrativa N° 05-0043-99 señala que todas las Notas Fiscales deben consignar fecha, lugar, apellido razón social del contribuyente y Número de Registro Único de Contribuyentes (RUC), los artículos 9 de la R.N.D. 10-0032-04 y 99 de la R.A. 05-0043-99, establecen que a partir del 1ro. de enero de 2005, todos los sujetos pasivos inscritos en el Padrón Nacional del Contribuyentes deben consignar su número de NIT en todo trámite y el comprador debe consignar el NIT para el cómputo del crédito fiscal IVA, por lo que las facturas emitidas no cumplen con el requisito establecido para que sea válida para el crédito fiscal.

Por otro lado, el artículo 200 del Código Tributario señala que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, por lo que verificados los papeles de trabajo, se establece que la administración Tributaria, estableció la verdad material, por lo que procedió a depurar correctamente el crédito fiscal mal atribuido por recurrente, incumpliendo los artículos 70 numeral 4 del Código Tributario, 36, 37 y 40 del Código de Comercio que establece como obligaciones tributarias de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización; en tal sentido, se debe llevar en forma obligatoria los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances.

Respecto a la calificación de la conducta, el recurrente al haberse beneficiado de un crédito fiscal incorrectamente, no canceló los adeudos tributarios que corresponde al estado, por lo que existe una clara omisión en el pago del IVA, conducta que se encuentra establecido en el artículo 165 de la Ley 2492, que señala el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, no efectúa las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento, del monto calculado para la deuda tributaria.

Los actos de la Administración Tributaria, por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, conforme establece el artículo 65 de la Ley 2492. La

documentación presentada por el sujeto pasivo y la obtenida, constituyen elementos materiales que sustentan la fiscalización y son precisos para determinar la base imponible, por lo que no emerge de conclusiones estadísticas, índices u otros parámetros, sino de hechos y cifras probadas. Concluye solicitando dictar resolución Confirmatoria de las Resoluciones Determinativas N° 17-00487-10 y 17-00487-10 de 02 de septiembre de 2010.

CONSIDERANDO:

Interpuesto el Recurso de Alzada con las formalidades establecidas por los artículos 143 y 198 del Ley 2492, revisados los antecedentes, compulsados los argumentos formulados, verificada la documentación acreditada por las partes, pruebas e informe técnico de esta Autoridad de Impugnación, se evidencia:

La Administración Tributaria en cumplimiento de las atribuciones conferidas en el Código Tributario, el 29 de julio 2009 notificó a BOLIVIANA DE INGENIERIA SRL.- BOLDEING SRL con Órdenes de Verificación Form. 7520 Nos. 0009OVI9839 y 0009OVI9838 y Anexo de Detalle de Diferencias, fojas 2-7 cuerpo I y cuerpo II vuelta de antecedentes, con el objeto de verificar hechos y elementos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del Crédito Fiscal, contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Nos. 15190, 16576, 16844, 16842, 16758, 17755 y 17657, periodos marzo/06, agosto/06, septiembre/06 y diciembre/06, como resultado de la fiscalización, el 25 de mayo de 2010 se emitieron las Vistas de Cargo N° 399-0009OVI9839-0082/2010 y N° 399-0009OVI9838-0081/2010 notificadas mediante célula el 10 de junio de 2010, fojas 29-34 cuerpo I y 67-72 cuerpo II de antecedentes; en el plazo establecido el contribuyente, mediante nota de 04 de julio de 2010, fojas 43-50 cuerpo I y 76-85 del cuerpo II antecedentes, presentó argumentos de descargos; al no ser suficientes para desvirtuar los reparos establecidos, se emitió y notificó las Resoluciones Determinativas GRACO Nos. 17-00487-10 y 17-00488-10 de 2 de septiembre de 2010, fojas 62-65 cuerpo I y 97-100 cuerpo II de antecedentes, determinando una deuda impositiva del Impuesto al Valor Agregado, por los importes de UFV's 11.550.- y UFV's 52.090.- de los períodos fiscales mencionadas, correspondientes al tributo omitido, intereses y multas.

El 29 de noviembre, Mirtha Peredo de Saenz, en representación de BOELDING SRL. presentó alegatos, fojas 126- 131 del expediente, ratificando los argumentos esgrimidos en el recurso de alzada.

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

Los artículos 8 de la Ley 843 y Decreto Supremo 21530, disponen que se considera válido todo crédito fiscal que se hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida por cualquier compra en la medida que esta vincule a la actividad gravada. Sin embargo de lo mencionado, para aquellos casos en los que un incumplimiento formal le resta la posibilidad de computarse el crédito fiscal a un sujeto pasivo entre otros temas esta instancia ha establecido como línea doctrinal en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ

0341/2009 y otras que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria, los cuales son: 1) Existencia de la factura; 2) Que la misma se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada; de manera que un incumplimiento formal, no le reste la posibilidad de computarse un crédito fiscal cuando de manera contundente pueda demostrar que le corresponde, lo cual se entiende que no constituye la regla general, sino que tiene carácter excepcional.

Al respecto, es pertinente citar al tratadista Ricardo Fenochietto, quien enseña que “Existen otros requisitos formales, además de la discriminación del impuesto, que deben respetar las facturas o los documentos equivalentes para que proceda la inclusión del crédito fiscal de los mismos en la liquidación del gravamen y no sean susceptibles de impugnación por parte del Organismo Recaudador”. Explica también que “Aceptar el cómputo del crédito fiscal cuando dicho crédito no está discriminado, no son los únicos supuestos en los que los tribunales han dado preeminencia a la realidad económica, sino que existen otros, como el supuesto de computar el crédito fiscal cuando la factura no está emitida a nombre de quien pretende la acreencia. Sin embargo será necesario analizar cada caso en particular y en el supuesto excepcional de pretender el cómputo en tal extremo, demostrar que la operación existió y que quien intervino en ella es en definitiva quien pretende computar el crédito fiscal.”. El Impuesto al Valor Agregado, Editorial La Ley, Edición 2ª, 2007, pags. 608 y 654 respectivamente.

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

En este contexto doctrinal y normativo, así como el lineamiento seguido por esta instancia Recursiva, se procederá a analizar los conceptos presentados por la Administración Tributaria, cuya decisión ahora le ocasiona agravios a la parte recurrente, que considera que la observación inicialmente establecida al crédito fiscal IVA, emergente de la falta de cumplimiento de requisitos formales en la facturación, que debe mantenerse.

En relación al primer requisito, referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la factura, nota fiscal o documento equivalente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 843, inicialmente se puede señalar que fue cumplido por la Boliviana de Ingenierías SRL, ya que las compras se encuentran respaldadas con facturas en originales Nos. 15190, 16576, 16844, 16842, 16758, 17755 y 17657 emitidas por su proveedor “ADAMA”, corresponden a la provisión de llantas para el mantenimiento de los vehículos de BOLDEING SRL., en los periodos fiscalizados; demostrando de ésta manera que existe vinculación de dichos gastos con la actividad que desarrolla.

Sin embargo de lo anotado, se debe también considerar tal como se señaló anteriormente, que la Administración Tributaria en uso de sus facultades establecidas en el artículo 64 de la Ley 2492, puede dictar normas administrativas y reglamentarias de carácter general a efectos de la aplicación de las normas tributarias, tal como la RA 05-0043-99, que consolida y reglamenta aspectos relativos a la facturación, cuyo numeral 22 inciso c) (sustituido por el art. 1 de la RND 10- 0048-05), señala que al extenderse las notas fiscales, se registrarán imprescindiblemente, entre otros datos, el Número de Registro Único de Contribuyente (RUC) del comprador (cliente) cuando éste sea sujeto pasivo del IVA; por su parte el numeral 82 de la RA 05-0043-99, citada, dispone que la normatividad se considera cumplida cuando se registre en la factura imprescindiblemente el primer apellido para el caso de personas naturales, y la razón social y número de RUC cuando se trate de empresas públicas y privadas.

Al efecto, las notas fiscales observadas por no consignar de forma correcta en el campo destinado al Número de Identificación Tributaria el NIT BOLDEING SRL., si bien en primer término genera dudas respecto a BOLDEING SRL pero se evidencia que fue el comprador de los activos a ADAMA, presumiéndose la vulneración los numerales 22 inciso c) y 82 de la RA 05-0043-99; empero, en la búsqueda de la realidad económica de los hechos, esta instancia debe valorar las pruebas aportadas por las partes para establecer los hechos acontecidos; además, corresponde analizar el incumplimiento de las formalidades exigidas en la RA 05-043-99, para la emisión de notas fiscales, en el caso de autos se tiene que dicho incumplimiento formal no ocasiona perjuicio al fisco, vale decir, con la condición imprescindible de que para aceptar el cómputo del crédito fiscal pese al incumplimiento formal el débito fiscal haya sido pagado por el proveedor, siendo éste el requisito primordial, tal como lo establece el artículo 7 de la Ley 843.

Por otra parte, se demostró que los pagos de las citadas facturas, fueron efectivamente realizados al estar registrados contablemente en Comprobantes de Diario y de Egreso, así como también en los Libros de Compras IVA de dicha empresa; además, exhibe la nota CITE OP/279/2010 del Banco Nacional de Bolivia, que informó sobre el pago de los cheques Nos. 0783159, 0517204 y 0783194 a favor de Comercial "ADAMA". Por tanto, si bien en las facturas citadas no se encuentran consignadas el NIT de BOLDEING SRL, sin embargo éstas cumplen con los tres requisitos exigibles para la legal adjudicación del Crédito Fiscal, conforme señala los artículos 8 de la Ley 843 y Decreto Supremo Nº 21530, complementada con la Resolución STG-RJ/0127/2005 que establece será válido todo crédito fiscal siempre y cuando se cumplan con: a) la existencia de la factura original, b) la transacción esté vinculada con la operación gravada y c) la transacción haya sido efectivamente realizada, asimismo dando cumplimiento a lo que establece los artículos 70 del Código Tributario, 36, 37 y 40 del Código de Comercio, por lo que no corresponde la depuración de las facturas observadas en la fiscalización realizada por la Administración Tributaria.

Con relación a la acción por la cual habría omitido el pago, la Administración Tributaria calificó la conducta del contribuyente BOLDEING SRL., por apropiación indebida del Crédito Fiscal, el artículo 165 del Código Tributario que señala que el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe retenciones a las que esta obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento del monto calculado para la deuda tributaria, en el presente caso el recurrente al haber desvirtuado los reparos establecidos por la Administración Tributaria, por consiguiente no corresponde la aplicación de la multa por omisión de pago.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo Regional Cochabamba a.i en el marco de los artículos 172 numeral 8 del nuevo Texto Constitucional y 141 del Decreto Supremo 29894 y las atribuciones conferidas por el artículo 140 de la Ley 2492.

RESUELVE:

PRIMERO.- REVOCAR TOTALMENTE las Resoluciones Determinativas GRACO Nro 17-00487-10 y 17-00488-10

SEGUNDO.- Elevar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 y sea con nota de atención.

Regístrese, hágase saber y cúmplase.