

**RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-CBA/RA 0292/2012**

**Recurrente:** **DERIVADOS LTDA.**, legalmente representada por María Elia Villena Navarro

**Recurrido:** **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales**, legalmente representada por Ruth Esther Claros Salamanca

**Expediente:** **ARIT-CBA/0180/2012**

**Fecha:** **Cochabamba, 19 de octubre de 2012**

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

DERIVADOS LTDA., legalmente representada por María Elia Villena Navarro, conforme acredita el Testimonio Poder N° 889/2012 de 16 de julio de 2012 (fojas 46 a 51 del expediente administrativo), mediante memoriales presentados el 16 y 24 de julio de 2012 (fojas 40 a 42 y 52 del expediente administrativo); interpuso Recurso de Alzada impugnando la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, manifestando lo siguiente:

Que, se le notificó el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00073-12 de 28 de febrero de 2012, sancionándole con una multa de UFV's 200.-, por la emisión de dos (2) facturas sin consignar tipo de cambio, requisito que según el SIN, estaría exigido en el inciso f) del numeral 4) del párrafo I del Artículo 100 de la RND 10-0016-07. Señala que el 4 de abril de 2012, presenta descargos de puro derecho, que son desestimados por la Administración Tributaria, ratificando la sanción señalada previamente, emitiendo en consecuencia la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 el 20 de junio de 2012.

Señala que las notas fiscales observadas, corresponden a Facturas Comerciales de exportación, por lo que tendrían un marco normativo especial y que no correspondería al utilizado por la Administración Tributaria y que fue descrito en el párrafo anterior, por tanto, argumenta que la sanción impuesta carecería de tipicidad, en atención a lo señalado en el Artículo 148 de la Ley 2492. Asimismo, reconoce que las mencionadas facturas, se someten lo señalado en el párrafo V del Artículo 10 de la RND 10-0016-07, la misma que le liberaría en la obligación de consignar los datos exigidos en los incisos e), f) y g) del numeral 4) del párrafo I de la misma RND, toda vez que se autoriza al emisor "adecuar" la información y la moneda a las necesidades de la actividad, pero que de forma incoherente la Administración Tributaria pretende hacer ver, que dicha adecuación no significaría la omisión de esa información.

Alega que el Anexo 5 de la citada RND, muestra un modelo de Factura Comercial de Exportación, emitida en moneda norteamericana y que no consigna un tipo de cambio, hecho que viola el principio de seguridad jurídica y el de certeza legal, pues se trata de un dato estándar que podía ser incluido en el modelo por el ente fiscal.

Concluye, señalando que el incumplimiento a deber formal sancionado, no se adecua al presupuesto legal establecido en el Artículo 162 de la Ley 2492, al no existir dicho deber formal, no siendo posible aplicar la sanción establecida en el punto 6.6 del numeral 6) del Anexo Consolidado A de la RND 10-0037-07; por lo que solicita en petitorio la REVOCATORIA de la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 de 20 de junio de 2012.

**CONSIDERANDO:**

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Ruth Esther Claros Salamanca, acredita personería conforme a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0296-12 de 29 de junio de 2012 que acompaña, por memorial presentado el 15 de agosto de 2012 (fojas 59 a 64 del expediente administrativo), respondió negativamente el Recurso con los siguientes fundamentos:

Que como Administración Tributaria, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, con la finalidad de establecer los aspectos técnicos en la emisión de facturas y garantizar de esta forma, elementos constitutivos como la tipicidad y el tipo, que permitan identificar un ilícito tributario.

Describe cuales son los requisitos que se debe cumplir al momento de emitir una nota fiscal, y resalta aquel relacionado con el tipo de cambio oficial de venta, es decir, el numeral 4), inciso f) del Artículo 10 de la citada RND 10-0016-07. Asimismo, refiere a la modificación del párrafo V de la citada normativa, establecida mediante la RND 10-0032-07, que permite al exportador adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información establecida en los incisos e), f) y g) del numeral 4), mencionado inicialmente.

Alega que la normativa descrita previamente, sólo le permite realizar adecuaciones en función a las particularidades y necesidades de cada contribuyente, pero que en ningún caso se debe confundir con la omisión de alguno de los datos señalados en el

párrafo anterior, en este caso en particular, el tipo de cambio. Argumenta que esta omisión se advirtió en las facturas Nos. 15 y 16 presentadas por el sujeto pasivo en su DUDIE con N° de Orden 3932525231, correspondiente al periodo mayo 2009, consecuentemente señala que corresponde la aplicación de la sanción prevista en el punto 6.6 del numeral 6) del Anexo Consolidado "A" de la RND N° 10-0037-07.

Contrapone la posición del contribuyente, con elación a la falta de tipicidad, sustentándose en los Artículos 6, 148, 160, 161, 162 de la Ley 2492. De igual forma, confronta la apreciación del sujeto pasivo con relación a los datos que debe incluirse en las Facturas Comerciales de Exportación, invocando el Artículo 13 de la Ley 843 y el Artículo 64 de la Ley 2492. Consecuentemente, aduce que la RND 10-0016-07 y 10-0032-07, son las disposiciones que establecen específicamente los elementos constitutivos del tipo, por lo que no habría vulneración del principio de tipicidad.

Con relación a los elementos constitutivos del tipo, señala que ambos casos el sujeto pasivo es el estado, quien observa la vulneración del ordenamiento jurídico y que el segundo elemento, sujeto activo o quien perfecciona la acción antijurídica, es decir, el párrafo V del Artículo 10 de la RND 10-0016-07, modificada por la RND 10-0032-07, establece la obligación de consignar, los datos requeridos en el párrafo I, numeral 4) del presente Artículo 10, omisión que estaría sancionada por el Artículo 162 de la Ley 2492 y RND 10-0037-07 punto 6.6 del numeral 6 del anexo Consolidado "A", alega que con esto queda demostrado la conducta antijurídica de DERIVADOS LTDA., al no haber consignado el tipo de cambio extrañado en las facturas comerciales de exportación, siendo válida y legal la sanción impuesta.

Por último, con relación a la violación del principio de seguridad jurídica y el de certeza legal, invocado por el recurrente, manifiesta que sus actuaciones como Administración Tributaria se presumen legítimas, conforme el Artículo 65 de la Ley 2492 y el inciso g) Artículo 4 de la Ley 2341 y que los actos administrativos emitidos por la Gerencia GRACO Cochabamba, están emitidos en base al principio de legalidad, presumiéndose legítimos.

Por lo señalado, solicita en petitorio la emisión de Resolución Confirmatoria Total, rechazando la acción intentada mediante Recurso de Alzada; declarando firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 de 20 de junio de 2012.

**CONSIDERANDO:**

Interpuesto el Recurso de Alzada, cumpliendo con las formalidades previstas en los Artículos 143 de la Ley 2492 y 198 de la Ley 3092 (incorporación del Título V al Código Tributario Boliviano), revisados los antecedentes, compulsados los argumentos formulados por las partes, como verificada la documentación presentada y realizado el análisis técnico y legal, se evidencia:

**Relación de Hechos:**

El 19 de marzo de 2012, la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al sujeto pasivo con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00073-12 de 28 de febrero de 2012, sancionando según el Artículo 162 de la Ley 2492 y numeral 6.6 del Anexo Consolidado A de la RND 10-0037-07 con UFV's 200, por presentar en su DUDIE con Número de Orden 3932525231, dos (2) facturas que no consideraban el Tipo de Cambio Oficial, correspondiente a la fecha de la transacción comercial, conforme establece el inciso f) numeral 4) parágrafo I Artículo 10 de la RND 10-0016-017 (fojas 10 y vlta. de antecedentes administrativos).

El 5 de abril de 2012, el sujeto pasivo presentó memorial de descargo, alegando que las facturas que fueron observadas por la Administración Tributaria, responden a características especiales de facturación comercial de exportación, por tanto en atención al parágrafo V del Artículo 10 de la RND 10-0016-07, puede adecuar la información relacionada al tipo de cambio y que las facturas observadas, no deben contener obligatoriamente el mencionado dato, apreciación corroborado en Anexo 5 de la citada RND, que expone un modelo de Factura Comercial de Exportación emitida en moneda norteamericana, sin consignar tipo de cambio alguno (fojas 12 y 13 de antecedentes administrativos).

El 12 de abril de 2012 la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGC/DGRE/INF/00110/2012, argumentando que evaluados los descargos presentados por el contribuyente, se consideran insuficientes para probar la inexistencia del ilícito, ratificando la sanción impuesta de UFV's 200 (fojas 25 y 26 de antecedentes administrativos).

El 20 de junio de 2012, el SIN emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 confirmando la sanción impuesta de UFV's 200 en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00073-12 por el incumplimiento en la emisión de facturas o notas fiscales con los formatos y demás aspectos técnicos establecidos en norma

específica, por el periodo mayo 2009; acto administrativo notificado personalmente al representante legal de DERIVADOS LTDA., (foja 31 y vlt. de antecedentes administrativos).

**Marco Normativo y Conclusiones:**

El Artículo 143 de la Ley 2492, establece que el Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. las Resoluciones Determinativas; 2. Resoluciones Sancionatorias, entre otras, indicando asimismo que este recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado, por su parte el parágrafo IV del Artículo 198 de la referida norma, dispone que la autoridad actuante deberá rechazar el recurso cuando se interponga fuera del plazo previsto en la presente Ley, o cuando se refiera a un recurso no admisible o un acto no impugnable.

**CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (CTB) LEY 2492**

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

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

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.

**Artículo 64 (Normas Reglamentarias Administrativas).-**

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

**Artículo 65 (Presunción de Legitimidad).-**

Los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece.

No obstante lo dispuesto, la ejecución de dichos actos se suspenderá únicamente conforme lo prevé este Código en el Capítulo II del Título III.

**LEY 843 - TEXTO ORDENADO A DICIEMBRE DE 2004 (ACTUALIZADO A DICIEMBRE DE 2005)**

**Artículo 13 (Registros).-**

El reglamento dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalente, así como los registros que deberán llevar los responsables.

**RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0016-07 – NUEVO SISTEMA DE FACTURACIÓN**

**Artículo 1 (Objeto).-**

En el marco de lo dispuesto por el Artículo 13 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) concordante con el Artículo 13 del Decreto Supremo N° 21530 (Reglamento del IVA), la presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto reglamentar:

i) Las modalidades de facturación que integran el NSF-07 y sus características especiales, así como las definiciones conceptuales de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y demás elementos técnicos.

**Artículo 10 (Formato General).-**

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

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

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

**g)** Total General en Bolivianos (numeral y literal).

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

DERIVADOS LTDA., legalmente representada por María Elia Villena Navarro, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, señalando que la sanción impuesta por la Administración Tributaria, carece de tipicidad, toda vez que las facturas observadas (de exportación) responden a características especiales, por tanto no corresponde el marco normativo que pretende aplicar el SIN. Alega que conforme al párrafo V del Artículo 10 de la RND 10-0016-07 no deben contener obligatoriamente la exigencia prevista en el inciso f) del párrafo I de la mencionada RND, es decir el tipo de cambio, pues el mencionado párrafo, autoriza al emisor "adecuar" la información y la moneda a las necesidades de la actividad y que esta situación incluso esta ilustrada en el Anexo 5, el mismo que no contiene el supuesto requisito de tipo de cambio, concluyendo que el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0073-12, no se adecua al Artículo 162 del Código Tributario, no siendo posible aplicar la sanción dispuesta en el punto 6.6 del numeral 6 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07. Por lo que solicita revocar la Resolución Sancionatoria impugnada y dejar sin efecto la sanción establecida.

Conforme se tiene de la revisión y verificación de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria en aplicación a lo dispuesto en los Artículos 66 y 100 de la Ley 2492, procedió a notificación de la Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00073-12 el 19 de marzo de 2012 (foja 14 y vlt. de antecedentes administrativos), con la finalidad de sancionar a la empresa recurrente con UFV's 200.- por no cumplir en la emisión de sus facturas comerciales de exportación, con los requisitos exigidos en el Artículo 10 párrafo I, numeral 4, inciso f) de la RND 10-0016-07.

En este sentido, se procedió a evaluar la RND 10-0016-07, Artículo 10 párrafo I, que describe los formatos e información mínima que deben tener las notas fiscales, siendo su numeral 4, **inciso f) que hace mención al Tipo de Cambio**, como dato a registrar

cuando la transacción se efectúe en moneda extranjera. Por otro lado, el párrafo V del mismo Artículo, señala que las facturas comerciales de exportación deben consignar la misma información establecida en el mencionado párrafo I, excepto la del inciso c) del numeral 4, es decir NIT o número de documento del comprador, dejando al exportador la posibilidad de **adecuar el formato**, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g), del citado numeral, en función a las particularidades y necesidades de la actividad. Asimismo, hace referencia al Anexo 5, un modelo de factura comercial de exportación, cuya transacción es totalizada en moneda extranjera y no consigna el tipo de cambio extrañado por la empresa recurrente.

Las Resoluciones Normativas de Directorio, se constituyen en fuente de Derecho Tributario, según el Artículo 5, numeral 7 de la Ley 2492, y la RND 10-0016-07 regula el sistema de facturación vigente, siendo parte integrante de esta resolución el Anexo 5 mencionado en el párrafo anterior, consecuentemente, coadyuva en la definición de las modalidades de facturación y sus características especiales, tal como expresa el Artículo 1, inciso i). En consecuencia, el mencionado modelo representa una exposición gráfica de lo que se describe literalmente en el Artículo 10 párrafo I y párrafo V de la referida RND. Por tanto, las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16 emitidas por el recurrente en mayo de 2009, no son contrarias al modelo establecido en el Anexo 5.

Ahora bien, las modificaciones del sistema de facturación, incluidas por la RND 10-0032-07, con relación a las facturas comerciales de exportación, no están relacionadas con el tipo de cambio extrañado y exigido por la entidad fiscal, por tanto, queda claro que los mencionados datos, siguen sometidos a lo dispuesto en la descripción gráfica expuesta en el anexo 5 de la RND 10-0016-07.

Por otro lado, es importante mencionar que las resoluciones señaladas precedentemente, son disposiciones emitidas como parte de las actuaciones de la Administración Tributaria, en función a lo establecido en el Artículo 64 de la Ley 2492 y Artículo 13 de la Ley 843, buscando ajustar la forma de emisión de las facturas, notas fiscales, o documentos equivalentes. Asimismo, el Artículo 65 del Código Tributario establece que los actos de la entidad recurrida, se presumen legítimos siendo ejecutivos, tanto la parte narrativa como los ejemplos gráficos, por estar sometidos a Ley, no existiendo posibilidad alguna de obviarse lo expresado en el Anexo 5 de la



RND 10-0016-07, toda vez que el mismo, representa gráficamente lo expuesto en el Artículo 10, párrafo I y V por lo que es parte integrante de dicha Resolución.

Por otro lado, si nos remitidos al memorial de responde del SIN respecto al análisis de del Anexo 5, resalta la legitimidad de sus actos, en atención al Artículo 4, inciso g) de la Ley 2341, concluyendo que aquellos emitidos por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba, están emitidos en base al principio de legalidad, presumiéndose legítimos (foja 64 párrafo segundo del expediente administrativo), ratificando lo vertido por esta instancia en el párrafo anterior.

En consecuencia, se advierte que las facturas comerciales de exportación Nos. 15 y 16 emitidas en mayo de 2009, son concordantes con el Anexo 5 de la RND 10-0016-07, que se constituye en una descripción gráfica de lo señalado en el Artículo 10, párrafo I y V, no existiendo contravención a ser sancionada como pretende la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria N° 18-00103-12. Por lo que corresponde a esta instancia recursiva revocar totalmente la Resolución Sancionatoria No. 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente al Director Ejecutivo Regional; la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en primera instancia en sede administrativa la Resolución Sancionatoria No. 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso de Alzada.

**POR TANTO:**

El Director Ejecutivo Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, designado mediante Resolución Suprema N° 06654 de 12 de enero de 2012, con las atribuciones conferidas por el Artículo 140 de la Ley 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley 3092 y el Artículo 141 del DS 29894.

**RESUELVE:**

**PRIMERO.- REVOCAR TOTALMENTE** la Resolución Sancionatoria No. 18-00103-12 de 20 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba

del Servicio de Impuestos Nacionales; sea de conformidad con el Artículo 212 inciso a) del Código Tributario Boliviano.

**SEGUNDO.-** La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del Artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el Artículo 199 de la Ley 3092, será de cumplimiento obligatorio para la Administración Tributaria recurrida y la parte recurrente.

**TERCERO.-** Enviar copia de la presente Resolución al Registro Publico 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, notifíquese y cúmplase.