

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0115/2009

Recurrente: Compañía Industrial Azucarera “San Aurelio”,
5legalmente representada por Ramón Aurelio
Gutiérrez Sosa.

Recurrido: Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de
Impuestos Nacionales (SIN), legalmente
representada por Carlos Carrillo Arteaga.

Expediente: ARIT-SCZ/0082/2009

Santa Cruz, 21 de agosto de 2009.

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 47-50, el Auto de Admisión a fs. 60, la Contestación de la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, de fs. 67-70, el Auto de Apertura de plazo probatorio a fs. 71, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0115/2009 de 21 de agosto de 2009, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes

La Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009, por la cual sancionó al contribuyente Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A.(en adelante el recurrente), con el monto de 3.000 UFV por haber incurrido en la contravención tributaria de Incumplimiento de Deberes Formales debido a que no presentó los libros de contabilidad (Diario, mayor), formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, comprobantes de ingreso y egreso con respaldo y la estructura de costos de los productos exportados solicitados mediante requerimiento N° 92135 de 20 de octubre de 2008.

I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A., mediante memorial presentado el 20 de mayo de 2009, cursante a fs. 47-50 del expediente administrativo, se apersonó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, manifestando lo siguiente:

1. Respecto a la no presentación del F-3347

Los formularios originales F-3347 se encuentran en poder de la Administración Tributaria, por lo que no estaba obligado a su presentación, ya que según lo previsto en el inciso f) del art. 16 de la Ley 2341 (LPA), las personas tienen derecho a no presentar documentos que se encuentran en poder de la entidad pública.

2. Sobre la no presentación de la estructura de costos

La Administración Tributaria pretende justificar su rebeldía con relación a la nota cite DGPT/UPTTJ-5412 N° 036/2005 emitida por el Viceministro de Política Tributaria, al señalar que no se acata porque no tiene rango de ley, decreto supremo, resolución administrativa u otra, sin considerar la estructura organizativa establecida en el art. 54 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009, por la cual el Viceministro de Política Tributaria ejerce la condición de autoridad fiscal implementando medidas de política tributaria, velando el cumplimiento de la legislación y normas tributarias a través de opiniones técnicas, como la referida a la "estructura de costos", señalando que: *"(...) para la verificación de las solicitudes de devolución impositiva, **en las mismas no se considera la revisión de la estructura de costos** de las empresas exportadoras como requisito para proceder a la cuantificación de los montos devueltos (...)"*. Asimismo, la Administración Tributaria a propósito omitió citar la primera parte del art. 8 del D.S. 25465, que regula otros aspectos y no a la devolución del IVA como es el caso, además que ningún artículo de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0043-03 hace mención a la estructura de costos que reclama.

3. Sobre la no presentación de los Libros de Contabilidad (Diario Mayor)

La Administración Tributaria no indica la norma que le faculta a solicitar dichos libros ni tampoco justifica de que manera la supuesta falta de presentación le impide realizar la verificación para la devolución del IVA, solamente hace referencia al F-4003 N° 92135, en el cual se requirió el original y fotocopia de los libros de contabilidad Diario y Mayor, además que el cite DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 emitido por el Viceministro de Política Tributaria y el art. 8 de la ley "842" dispone únicamente la verificación de las facturas y documentos equivalentes y no así los libros de contabilidad.

Por lo expuesto solicitó la revocatoria total de la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN.

CONSIDERANDO II:

II.1 Auto de admisión

Mediante Auto de 8 de junio de 2009, cursante a fs. 60 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN.

CONSIDERANDO III:

III.1 Contestación de la Administración Tributaria

El 29 de junio de 2009, la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN, mediante memorial que cursa a fs. 67-70 del expediente administrativo, se apersonó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, para contestar el Recurso de Alzada interpuesto por la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio, negándolo en todas sus partes, manifestando que:

1. Con relación a la no presentación del F-3347

Efectivamente los formularios de dosificación F-3347 son emitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales y por tratarse de formularios originales deben estar con el sujeto pasivo, a su vez el formulario de requerimiento F-4003 N° 92135 especifica la presentación en originales y fotocopias, pero el recurrente sólo presentó fotocopia simple, incumpliendo la presentación de documentos en la forma y medios establecidos por la Administración Tributaria. A su vez, el art. 16 el inciso f)

de la Ley 2341 (LPA), no se aplica al presente caso toda vez que el Código Tributario Boliviano y su reglamento establecen procedimientos y requisitos para distintos trámites y el sujeto pasivo (ahora recurrente), no puede desconocer lo establecido en el art. 70 numeral 4) de la Ley 2492 (CTB) y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

2. Respecto a la no presentación de la “Estructura de Costos”

La nota CITE: DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 emitida por el Vice-ministerio de Política Tributaria no tiene rango de ley, decreto supremo o resolución administrativa, asimismo en dicha carta hace mención al D.S. 25465 que en su art. 8 establece: “(...) *Los exportadores deben presentar una estructura de costos debidamente respaldada (...)*” y la Resolución Normativa de Directorio 10-00043-03 artículo 1 que dispone: “(...) *Los exportadores presentaran la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI), en la Declaración Jurada de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE), formularios y anexos magnéticos, bajo el formato y las características técnicas definidas por el Servicio de Impuestos Nacionales (...)*”, es decir que la referida resolución reglamenta la presentación de la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) y no los procedimientos para la determinación del impuesto sujeto a devolución.

3. Sobre la no presentación de los libros de contabilidad (Diario Mayor)

El recurrente en su afán de deslindar la responsabilidad en la que ha incurrido, manifiesta que la Administración Tributaria no le mencionó las normas que facultan pedir dichos libros; sin embargo, no puede manifestar el desconocimiento de la norma ya que la misma es de conocimiento general, en tal sentido el recurrente incumplió el art. 70 numeral 4) de la Ley 2492 (CTB).

Por lo expuesto, solicita dictar resolución confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de 30 de junio de 2009, cursante a fs. 71 del expediente, se sujetó el proceso a plazo probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios, notificándose

el 1 de julio de 2009, tanto al recurrente como al recurrido, según consta en las diligencias cursantes a fs. 72 del expediente administrativo.

Durante la vigencia del plazo probatorio, la Administración Tributaria mediante memorial de 16 de julio de 2009 cursante a fs. 76 del expediente administrativo, ratificó como prueba documental todo el expediente administrativo presentado al momento de la contestación del recurso de alzada.

Por su parte, el recurrente mediante memorial presentado el 21 de julio de 2009, cursante a fs. 79-80 del expediente, ratificó los argumentos expuestos en su recurso de alzada.

IV.2 Alegatos

Dentro del plazo previsto por en el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), la Administración Tributaria presentó alegatos escritos mediante memorial de 29 de julio de 2009, cursante a fs. 84-85 del expediente administrativo.

Por su parte el recurrente dentro del referido plazo que fenecía el 10 de agosto de 2009, no presentó alegatos orales ni escritos.

IV.3 Relación de hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

IV.3.1 El 7 de junio de 1951, de acuerdo a los datos consignados en la consulta del padrón del SIRAT, emitido por la Administración Tributaria, el recurrente inició su actividad de empresa industrial en la elaboración de azúcar y productos vinculados a la agricultura (fs. 1-4 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.2 El 21 de octubre de 2008, dentro del proceso de las ordenes de verificación CEDEIM N° 0006OVE0638, 0006OVE0511 y 0006OVE0673, la Administración Tributaria notificó mediante cédula el Requerimiento de Documentación F-4003 N° 92135 en el cual solicitó al recurrente la presentación en original y fotocopia la documentación detallada en dicho formulario (fs. 11-15 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.3 El 22 y 24 de octubre de 2008, de acuerdo al Acta de Recepción de Documentos el recurrente presentó parcialmente la documentación solicitada, quedando pendiente el Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Estados Financieros, dictamen de auditoría, Formulario 3347 de Dosificación y los comprobantes de Ingreso y Egreso (fs. 16-17 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.4 El 5 de marzo de 2009, el recurrente fue notificado mediante cédula con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-000017-09 de 26 de febrero de 2009, al haberse evidenciado el incumplimiento de la entrega de la totalidad de la documentación solicitada mediante F-4003 N° 92135, cuya sanción de acuerdo al numeral 4.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 equivale a la suma de 3.000 UFV, otorgando al recurrente el plazo de 20 días para la presentación de descargos (fs. 5-10 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.5 El 25 de marzo, mediante carta Cite: CON0010/2009, el recurrente presentó descargos al acto notificado indicando que: **a)** respecto al formulario de dosificación de notas fiscales “(...) Este es un documento emitido y de posesión del SIN, por lo que su presentación no es exigible a nuestra empresa (...)”, **b)** respecto a la estructura de costo “(...) El cite DGPT/UPTTJ-5.412 No. 036/2005 del vice-ministerio de política tributaria aclara en extenso en el Inc. a) la improcedencia de la solicitud de una Estructura de Costos (...) nuestra empresa no elabora dicho Informe es un documento teórico no establecido o reconocido legalmente y que no se adecua a nuestro proceso productivo (...)”, **c)** referente a libros de contabilidad “(...) solicita “Libros de Contabilidad (Diario Mayor)” en forma muy genérica, por lo que en forma verbal le fue pedido al fiscalizador asignado nos solicitara en forma específica que libros contables necesitaban. Especificación que nunca fue realizada (...)”. A tal efecto solicitó que los descargos sean aceptados y se dicte resolución dejando sin efecto el referido auto inicial de sumario contravencional y asimismo adjuntó en fotocopias simples, cuatro (4) (formulario 3347) Certificado de Dosificación, cite emitido por el Vice-ministerio de Política Tributaria y carta Cite: CON 0032/2008 de 24 de octubre de 2008 (Fs. 19-25 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.6 El 26 de marzo de 2009, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/0492/2009, mediante el cual señaló: **a)** Los formularios F-3347 no fueron solicitados con anterioridad, por lo que no están en poder de la Administración Tributaria, asimismo el requerimiento de documentación solicita la presentación en originales y fotocopias no únicamente en fotocopia simple, por tal motivo no corresponde la aceptación de los descargos presentados por el contribuyente, **b)** respecto a la no presentación de la estructura de costo, la nota cite DGPT/UPTTJ-5412 N° 036/2005 emitida por el Vice-ministerio de Política Tributaria, no tiene rango de ley, decreto supremo o resolución administrativa. Por otra parte el art. 8 del D.S 25465 establece que “(...) *los exportadores deben presentar una estructura de costos debidamente respaldada (...)*”, de igual forma el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0043-03 reglamenta la presentación de la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) y no los procedimientos para la determinación del impuesto sujeto a devolución, por lo que no corresponde la aceptación del descargo presentado por el recurrente y **c)** respecto a la no presentación de los libros de contabilidad (Diario y Mayor), el requerimiento de documentación específica claramente que se requiere en original y fotocopia los libros de contabilidad (Diario y Mayor) por los periodos mayo, junio y julio de 2006 por tal motivo no se aceptan los descargos presentados. En tal sentido la Administración Tributaria mantuvo las observaciones descritas en el auto inicial de sumario contravencional (fs. 27-28 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.7 El 30 de abril de 2009, la Administración Tributaria notificó mediante cédula la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 emitida el 14 de abril de 2009, en la cual sancionó al recurrente con el monto de 3.000 UFV por haber incurrido en la contravención de Incumplimiento de deberes formales por no haber presentado los libros de contabilidad (Diario y Mayor), formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, comprobantes de ingreso y egreso con respaldo y la estructura de costos de los productos exportados solicitados mediante requerimiento N° 92135 de 20 de octubre de 2008 (fs. 29-35 del cuaderno de antecedentes).

CONSIDERANDO V:

V.1 Fundamento Técnico Jurídico

El recurrente argumenta en su Recurso de Alzada que: **a)** De acuerdo al inciso f) del art. 16 de la Ley 2341 (LPA), no tiene la obligación de presentar los formularios de habilitación de notas fiscales F-3347 porque se encuentran en poder de la Administración Tributaria; **b)** La nota cite DGPT/UPTTJ-5412 N° 036/2005 emitida por el Viceministro de Política Tributaria y la RND 10-0043-03, no hacen mención a la estructura de costos que reclama la Administración Tributaria, si bien lo menciona el D.S. 25465; sin embargo no se aplica al caso concreto; y **c)** La Administración Tributaria no especifica la norma que le faculta para solicitar los libros de contabilidad (Diario y Mayor) ni tampoco justifica de que manera la supuesta falta de presentación impide realizar la verificación para la devolución del IVA.

V.1.1 Sobre la presentación del Formulario de Dosificación de Notas Fiscales F-3347

Al respecto es preciso indicar que conforme a lo establecido en el art. 100 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria dispone de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, por las cuales puede exigir al sujeto pasivo o tercero responsable, la información que considere necesaria así como también requerir la presentación de cualquier documento y/o correspondencia con efectos tributarios. De igual forma el art. 70 numerales 4, 6 y 8 del mismo cuerpo legal, dispone que entre las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, están las de conservar en forma ordenada los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y otros documentos de respaldo **y presentarlos o ponerlos a disposición de la Administración Tributaria en la forma y plazos cuando estos sean requeridos**, así como cumplir las demás obligaciones establecidas en leyes tributarias especiales y las definidas por la Administración Tributaria.

Bajo este contexto, de la revisión de los antecedentes se evidenció que dentro del procedimiento de verificación de CEDEIM con Ordenes de Verificación N° 0006OVE0638, 0006OVE0511 y 0006OVE0673, la Administración Tributaria requirió al recurrente, mediante F-4003 N° 92135 una serie de documentos detallados en dicho formulario, al que cumplió parcialmente; es decir que presentó algunos y otros no (**punto III.3.3** de la relación de hechos), quedando pendiente de su presentación el

formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, la estructura de costos y los libros de contabilidad (Diario y Mayor), hasta la fecha de notificación de la resolución sancionatoria; no existe constancia en actuados de que se hubiera dado cumplimiento a dicho requerimiento, presentándolos únicamente en fotocopias simples y fuera del plazo establecido.

Ahora bien, con respecto específicamente al formulario de dosificación de notas fiscales F-3347, si bien es cierto que la Administración Tributaria emite dicho formulario, es cierto también que el original de éste se encuentra en poder del sujeto pasivo, pudiendo el ente recaudador en ejercicio de sus facultades exigirle la información que estime conveniente, así como cualquier documento que tenga efectos tributarios; a su vez, conforme al art. 70 de la Ley 2492 (CTB) es obligación del sujeto pasivo conservar de manera ordenada documentos de respaldo y presentarlos ó ponerlos a disposición de la Administración Tributaria cuando así lo requiera en **la forma y plazos** que ésta disponga, lo que no ocurrió en este caso, por lo que corresponde desestimar en este punto el argumento de la empresa recurrente.

V.1.2 Sobre la estructura de costos solicitada por la Administración Tributaria

En atención a este punto, se tiene que la nota con Cite: DGPT/UPTTJ-5.412 N° 036/2005 de 14 de marzo de 2005 emitida por el Viceministro de Política Tributaria hace mención al D.S. 25465 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 manifestando entre sus partes más sobresalientes que: *“(...) en las mismas no se considera la revisión de la estructura de costos de las empresas exportadoras como requisito para proceder a la cuantificación de los montos a ser devueltos (...)”*; no obstante dicho pronunciamiento se refiere a la forma de determinación del impuesto sujeto a devolución y el tratamiento de las solicitudes de la devolución impositiva en general, mientras que “la estructura de costos” es un documento básico y esencial que aplica a todas las empresas de acuerdo a su actividad, sea industrial, comercial y de servicios, el cual resulta de gran utilidad porque permite conocer: a) el costo de material consumido; b) el costo de la producción vendida; c) el margen bruto (utilidad bruta) por cada producto; d) fijar precios de venta de acuerdo a la oferta y demanda; e) evaluar la producción del periodo; f) elegir alternativas adecuadas; g) ayuda a tomar decisiones múltiples; por lo que es evidente su importancia al ser una herramienta para la toma de decisión y sobre todo de planeación y control presupuestario, así como para mejorar el control de operaciones y costos.

En este contexto, se observa que la empresa recurrente realiza la actividad **industrial** dedicada a la industrialización de azúcar y productos vinculados a la agricultura (**punto III.3.1** de la relación de hechos) y en razón a la naturaleza de su actividad, adquiere materia prima y utiliza maquinaria e instalaciones para transformarla hasta obtener el producto acabado (producto final), de modo que de acuerdo a lo señalado en el párrafo precedente, la estructura de costos se constituye en un medio esencial para la Administración Tributaria durante la etapa de verificación a la empresa recurrente, por lo que dicho documento tiene efectos tributarios y conforme a las obligaciones tributarias descritas en el art. 70 del mismo cuerpo legal, debió presentarlo en la forma y plazos previstos.

En ese sentido, se tiene que carece de sustento legal el argumento expresado por la empresa recurrente al señalar que no elabora dicho documento, ya que el mismo es una herramienta básica que está directamente vinculada con la actividad industrial que ejerce, por lo que corresponde desestimar en este punto su pretensión.

V.1.3 Referente a la solicitud de los libros de contabilidad (Diario y Mayor)

Con relación al argumento de la empresa recurrente sobre este punto, independientemente de que si dicho documento es útil o no para la verificación efectuada por la Administración Tributaria, es pertinente señalar que de acuerdo a lo previsto en el art. 100 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria está facultada a exigir la información que estime necesaria para realizar sus tareas de control, verificación, fiscalización e investigación, de tal modo que el sujeto pasivo conforme a sus obligaciones tributarias descritas en el art. 70 de la referida Ley 2492 (CTB), tiene que ponerlos a su disposición, en aplicación al deber de conservación ordenada de los libros de contabilidad y registros especiales que recae sobre su responsabilidad, en todos los supuestos que la Administración Tributaria considere relevante su presentación; es decir que una vez requeridos el contribuyente está conminado a presentar la información y documentos requeridos en la forma y en los plazos que correspondan, por lo que no es posible atender de manera positiva este punto.

Por los fundamentos técnicos jurídicos señalados precedentemente, se establece que la empresa recurrente no cumplió con sus obligaciones tributarias señaladas en el art. 70 de la Ley 2492 (CTB), como es el de presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria en la forma y plazo los documentos que le sean solicitados y

que esta considere necesarias para efectuar las tareas de control, verificación fiscalización e investigación, consiguientemente el recurrente cometió la contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales establecida en el art. 160 de la citada Ley y sancionada de acuerdo a lo previsto por el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y Anexo A num. 4.1) de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, por lo que se concluye en desestimar los argumentos de impugnación contenidos en el presente recurso de alzada.

POR TANTO:

El suscrito Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132 y 140 inciso a) del Código Tributario Boliviano (Ley 2492) y el art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria N° 18-000016-09 de 14 de abril de 2009; emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, conforme a los argumentos técnico-jurídicos que anteceden.

SEGUNDO: En cumplimiento a lo dispuesto por el art. 140 inciso c) del Código Tributario Boliviano, (Ley 2492 de 4 de agosto de 2003), remítase con nota de atención, copia de la presente Resolución a la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

DVO/IEG/jloc/mecha/lmp/hjc
ARIT-SCZ/RA 0115/2009