

## **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0137/2013**

**Recurrente** : BLOQUE CAIPIPENDI RC OPERADOR DE REPSOL BOLIVIA S.A, legalmente representado por José Luis Tejero Anze.

**Recurrido** : Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez.

**Expediente** : **ARIT-SCZ/0775/2012**

Santa Cruz, 22 de marzo de 2013

**VISTOS:** El Recurso de Alzada a fs. 134-137 vta., el Auto de Admisión a fs. 138, la contestación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 145-152, el Auto de apertura de plazo probatorio a fs. 153, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0137/2013 de 20 de marzo de 2013, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

### **CONSIDERANDO I:**

#### **I.1 Antecedentes**

La Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió las Resoluciones Determinativas N° 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12 y 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012, mediante las cuales resuelve determinar las obligaciones impositivas del contribuyente Bloque Caipipendi RC, por incumplimiento de deberes formales, imponiendo la multa de 4.500 UFV y 3.000.- UFV, en cada una de ellas, respectivamente.

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

El Bloque Caipipendi RC, legalmente representado por José Luis Tejero Anze, en adelante la empresa recurrente, mediante memorial presentado en fecha 13 de diciembre de 2012, que cursa a fs. 134-137 vta. del cuerpo I de los expedientes administrativos, se apersonó a ésta Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12 y 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN, manifestando los siguientes aspectos:

### **La improcedencia de multas por incumplimiento de deberes formales sobre documentación que no fue requerida.**

La Administración Tributaria en ningún momento solicitó la presentación de Libros Diarios, Mayores y de Inventario y Balances; pese a ello ha sancionado un supuesto incumplimiento de deberes formales que no corresponde, pues observa que los comprobantes contables y su respectiva documentación respaldatoria no se encontraban habilitados por no estar foliados, empastados y notariados, conforme ordena el art. 40 del Código de Comercio, sin considerar que dicha disposición, identifica los libros y las formalidades notariales que obligatoriamente deben contener para su validez y en todo caso, la documentación que se presentó fue aquella requerida mediante la orden de verificación.

Por lo expuesto, solicitó se revoquen totalmente las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12 y 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012.

## **CONSIDERANDO II:**

### **II.1 Auto de Admisión**

Mediante Auto de 20 de diciembre de 2012, cursante a fs. 138 del cuerpo I de los expedientes administrativos, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa recurrente, impugnando las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12, 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de

2012, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

**CONSIDERANDO III:**

**III.1 Contestación de la Administración Tributaria**

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, el 17 de enero de 2013, mediante memorial que cursa a fs. 145-152 del cuerpo I del expediente administrativo, contestó el Recurso de Alzada, negándolo en todas sus partes, manifestando lo siguiente:

Ante la observación de la Administración Tributaria y producto de la revisión efectuada a la Orden de Verificación a la documentación presentada por el contribuyente se procedió a labrar las Actas por Contravención Tributaria por la falta de habilitación de los libros contables, que no cuentan con la foliación, sello y firma de Notario de Fe Pública y la falta de habilitación de otros libros contables, mayores diarios, kardex, etc., estos deberes el recurrente está obligado a cumplir conforme dispone num. 4 y 5 art. 70 de la Ley 2492 (CTB), concordante con los arts. 36, 37 y 38 del Código de Comercio, referente a la importancia de llevar una contabilidad adecuada, consiguientemente la Administración Tributaria actuó conforme prevé la norma.

Por lo expuesto, solicitó se confirmen las Resoluciones Determinativas N° 17-00335-12, 17-00336-12, 17-00337-12 y 17-00338-12, todas de 15 de noviembre de 2012.

**CONSIDERANDO IV:**

**IV.1 Presentación de la prueba**

Mediante Auto de 21 de enero de 2013, cursante a fs. 153 del cuerpo I del expediente administrativo, se dispuso la apertura del plazo probatorio común y perentorio a las partes de veinte (20) días, computables a partir de la última notificación, la misma que se practicó tanto a la empresa recurrente como a la entidad recurrida el 23 de enero de 2013, como consta en las diligencias cursantes a fs. 154 del cuerpo I del mismo expediente administrativo.

Durante la vigencia del plazo probatorio que fenecía el 12 de febrero de 2013, la empresa recurrente mediante memorial presentado el 8 de febrero de 2013, ratificó la prueba presentada en etapa administrativa, asimismo presentó pruebas adicionales

consistentes en, **1.** Certificación notariada de la legalización de los libros contables Diario Mayor de Repsol E &P **2.** Fotocopia legalizada de la apertura y cierre notaria I del libro mayor de las cuentas por pagar; **3.** Fotocopia legalizada de las hojas del libro mayor de las cuentas por pagar en el que se encuentran registrados los asientos contables relacionados con las facturas observadas; **4.** Fotocopia legalizada de apertura y cierre notarial del libro diario y **5.** Fotocopia legalizada de hojas del libro diario (fs. 384-386 y 156-283 de los cuerpos I y II del expediente administrativo).

Por su parte, la Administración Tributaria dentro del plazo referido, por memorial de 8 de febrero de 2013, cursante a fs. 389-390 vta. del segundo de los cuerpos de dicho expediente administrativo, ratificó la prueba aportada al momento de contestar el recurso de alzada de la empresa recurrente

#### **IV.2 Alegatos**

Dentro del plazo previsto por el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), que fenecía el 4 de marzo de 2013, la Administración Tributaria mediante memorial de 27 de febrero de 2013, presentó alegatos en conclusiones escritos, reiterando lo expresado en la contestación al Recurso de Alzada. (fs. 393-396 vta. del segundo cuerpo del expediente administrativo)

Por su parte, dentro del mismo plazo, la empresa recurrente mediante memorial presentado el 4 de marzo de 2013, cursante a fs. 399-401 del citado expediente administrativo, presentó sus alegatos en conclusión escritos.

#### **IV.3 Relación de hechos**

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

**IV.3.1** El 14 de mayo de 2012, la Administración Tributaria, notificó a la empresa recurrente con las Órdenes de Verificación N° 00120OVIO8444, 00120OVIO8443, 00120OVIO8442, 00120OVIO8441 Form. 7520, cuyo alcance comprendía 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 el anexo adjunto -Detalle de Diferencias, presentó un detalle de facturas observadas y solicitó la presentación de documentación original de: **1.** Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 ó 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 los cuerpos I, II III y IV de los cuadernos de antecedentes respectivamente).

**IV.3.2.** El 4 de junio de 2012, la empresa recurrente, mediante nota GAF 0055/2012 hizo llegar la documentación de respaldo solicitada para las Órdenes de Verificación N° 00120OVIO8444, 00120OVIO8443, 00120OVIO8442, 00120OVIO8441 Form. 7520, la cual incluye: 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. Ante lo cual la Administración Tributaria labró las respectivas Actas de Recepción de Documentación (fs.17 y 18 del cuerpo I y; 19 y 16 de los cuerpos II III y IV de los cuadernos de antecedentes).

**IV.3.3** El 1 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravención Tributaria, contra la empresa recurrente, por el incumplimiento del Decreto Ley 14379 Código de Comercio en su: art 40, que respecto a cada Orden de Verificación son: respecto a la orden 00120OVIO8444, las Actas Nos. 45365, 45367 y 45369; para la Orden de Verificación 00120OVIO8443, enumera las Actas Nos. 45359, 45361 y 45363; la Orden de Verificación 00120OVIO8442, incluye las Actas Nos. 45355 y 45357; la Orden de Verificación 00120OVIO8441 circunscribe las Actas Nos. 45349, 45351 y 45353, todas con sanción de UFVs 1.500 por cada acta de acuerdo a la RND 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007, Anexo Consolidado Deberes Formales y Sanciones por Incumplimientos Inciso 3.3 (fs.96 a 101 del cuerpo I, 114-119 del cuerpo II, 101-104 del cuerpo III y 102-107 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).

- IV.3.4** El 20 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió los Informes CITE: SIN/GSH/DF/PROY/INF/075/2012, 074/2012, 073/2012, 072/2012, indicando que como resultado de las verificaciones practicadas, se determinó un deuda tributaria a favor del fisco por UFV 12.300.- para la primera y segunda verificaciones UFV 9.300 para la tercera verificación y UFV 13.024 para la cuarta verificación importes que corresponden a multas por incumplimiento a deberes formales y únicamente para la última se determinó un impuesto omitido actualizado, interés y sanción por conducta .(fs.102 a 106 del cuerpo I, 120-125 del cuerpo II , 105-110 del cuerpo III y 108-113 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).
- IV.3.5** El 31 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó por cedula al representante legal de la empresa recurrente con las Vistas de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/PROY/VC/011/2011, 010/2011, 009/2011, 008/2011 todas de 20 de agosto de 2012, mediante las cuales se determinó un deuda tributaria a favor del fisco en base a los informes detallados en el punto anterior (fs.115, 107-109 del cuerpo I; 134, 126-128 del cuerpo II; 119, 111-113 del cuerpo III y 123 , 114-117 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).
- IV.3.6** El 1 de octubre de 2012, la empresa recurrente mediante memoriales presentó descargos a las Vistas de Cargo, en la cual argumenta que la observación del fiscalizador no corresponde pues los comprobantes contables que no son obligatorios a ser llevados por los comerciantes son: comprobantes de ingresos, comprobantes de traspaso, comprobantes de egreso, todos ellos comprobantes contables que no son parte de los libros diario, mayor balance y 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, los cuales no requieren estar foliados ni empastados y menos notariados. Asimismo en cuanto al incumplimiento al art 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 del cuerpo I, 140-150 del cuerpo II, 125-135 del cuerpo III y 125-150 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).

**IV.3.7** El 24 y 26 de octubre de 2012, se emitieron los Informes de Conclusión SIN/GGSCZ/DF/INF/02115/2012; 02114/2012, 2140/2012 y 2139/2012, concluyendo que el detalle de la documentación requerida se refiere a la documentación contable que obligatoriamente debe llevar las formalidades observadas (fs. 132 -136 del cuerpo I y 151- 155 del cuerpo II, 136 -140 del cuerpo III y 151- 157 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).

**IV.3.8** El 23 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó por cédula al representante legal de la empresa recurrente con 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 con una multa de UFV4.500 (cuatro mil quinientas 00/100 Unidades de fomento a la vivienda) en cada una; de la misma forma notificó la Resolución Determinativa 17-00336-12 que determina la obligación impositiva de 3000 UFVs (tres mil 00/100 Unidades de fomento a la vivienda (fs. 153 , 145-149 del cuerpo I, 172 , 164 - 168 del cuerpo II , 157, 149 y 153 del cuerpo IV y 176 , 166-172 del cuerpo III, de los cuadernos de antecedentes).

## **CONSIDERANDO V**

### **V.1 Marco Legal**

#### **V.1.1 Decreto Ley N° 14379, de 25 de febrero de 1977, Código de Comercio.**

- **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 lo 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.

La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto.

Cuando se trate de sociedades por acciones, la autorización se la otorgará previo dictamen favorable del respectivo órgano administrativo de control.

- **Artículo. 62.** (Prueba entre comerciantes). Los libros y papeles comerciales llevados con todos los requisitos exigidos por este Capítulo, constituyen plena prueba en las controversias mercantiles que los comerciantes debatan entre sí, judicial o extrajudicialmente. Quien los utilice como prueba no sólo estará a lo favorable, sino también a lo que resulte en contra suya.

Si en un litigio una de las partes presenta libros llevados con los requisitos señalados por Ley, y la otra sin ellos, se resolverá conforme a los de la parte que los lleve en forma, mientras no se presente plena prueba que destruya o desvirtúe el contenido de tales libros. (Ley de Reforma Tributaria N° 843 de 20 de mayo de 1986- Ley SAFCO N° 1172 de 20 de julio de 1990).

Si los libros de ambas partes no se sujetan a las prescripciones legales, se prescindirá totalmente de los mismos y sólo se tomarán en cuenta las demás pruebas aportadas al litigio.



### V.1.2 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) del 2 de agosto de 2003

- **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 66** (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: (...) 9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;
  
- **Artículo 70°** (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo).  
Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 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
  
- **Artículo 76.** (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
  
- **Artículo 104. (Procedimiento de Fiscalización)**  
(...)  
IV. A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.  
  
V. Desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo no podrán transcurrir más de doce (12) meses, sin embargo cuando la situación amerite un plazo más extenso, previa solicitud fundada, la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria podrá autorizar una prórroga hasta por seis (6) meses más.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda. (...)

• **Art. 160. (Clasificación).** Son contravenciones tributarias:

5) Incumplimiento de otros deberes formales;

• **Artículo 162 (Incumplimiento de Deberes Formales).**

I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en e 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.

**V.1.3. DS 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), de 9 de enero de 2004**

• **Artículo 40.** (Incumplimiento de deberes formales).

I. Conforme lo establecido por el Parágrafo 1 del artículo 162° de la Ley N° 2492, las Administraciones Tributarias dictarán las resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de los deberes formales (...).

**V.1.4. Resolución Normativa de Directorio RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.**

**ANEXO CONSOLIDADO DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS**

• **CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN GENERAL**

**SANCION POR INCUMPLIMIENTO FORMAL**

DEBER FORMAL		SANCION POR INCUMPLIMIENTO DEBER FORMAL	
		Personas Naturales	Personas Jurídicas
3.3	Habilitación de otros libros contables (mayores cardex auxiliares etc.) de acuerdo a lo establecido en norma específica	500 UFV	1500 UFV

## **CONSIDERANDO VI**

### **VI.1 Fundamento Técnico Jurídico**

En principio, es fundamental considerar y verificar el cumplimiento del procedimiento empleado y la adecuación de éste a los preceptos legalmente establecidos, pues su quebrantamiento podría importar la conculcación de derechos y garantías constitucionales; asimismo, es importante señalar que todos los actos de la Administración Tributaria se encuentran regulados por disposiciones legales vigentes, las mismas que establecen los requisitos, condiciones y formalidades que deben cumplir los actos administrativos, los que al producir efectos jurídicos sobre los administrados, son objeto de impugnación; por lo tanto, ésta instancia recursiva, con carácter previo, atenderá, analizará y resolverá la observación efectuada por la empresa recurrente en su Recurso de Alzada y sólo en caso de no corresponder, se procederá al análisis de los aspectos de fondo planteados.

#### **VI.1.1 Sobre la improcedencia de multas por incumplimiento de deberes formales por documentación que no fue requerida.**

La empresa recurrente señala que la Administración Tributaria en ningún momento solicitó la presentación de Libros Diarios, Mayores y de Inventario y Balances; pese a ello ha sancionado un supuesto incumplimiento de deberes formales que no corresponde, pues observa que los comprobantes contables y su respectiva documentación respaldatoria no se encontraban habilitados por no estar foliados, empastados y notariados, conforme ordena a el art. 40 del Código de Comercio, sin considerar que dicha disposición, identifica los libros y las formalidades notariales que obligatoriamente deben contener para su validez y en todo caso, la documentación que se presentó fue aquella requerida mediante la orden de verificación.

Al respecto, es importante considerar que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 66 núm. 9 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria tiene dentro de sus facultades específicas el de sancionar a los sujetos pasivos por las contravenciones que realicen siempre que estas no se constituyan en delitos. En este sentido, el art. 162 párrafo I de la citada Ley, dispone que: *“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) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000.- UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”.*

Por su parte el art. 64 de la Ley 2492 (CTB), establece que: *“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”*, por lo cual corresponde señalar que la Administración Tributaria de acuerdo a su facultad normativa delegada expresamente por Ley y lo señalado en el art. 40 párrafo I del DS 27310 (RCTB, ha reglamentado los deberes formales que el sujeto pasivo, tercero responsable y contribuyentes están obligados a cumplir; así como las sanciones que se generen ante su falta de observación y cumplimiento. Dicha normativa, basó en lo previsto en el numeral 5 del art. 160 de la Ley 2492 (CTB), aprobando mediante la **Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007**, para establecer las sanciones y desarrollar el procedimiento sancionador

Ahora bien, en el sub-numeral 3.3, numeral 3 del Anexo A, de la **Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007**, antes mencionada, se ha establecido para personas jurídicas, entre otros, el deber formal de *“Habilitación de otros libros contables (mayores kardex auxiliares etc.) de acuerdo a lo establecido en **norma específica**”*, cuyo incumplimiento se sanciona con una multa de UFV1.500.- (Mil Quinientas 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda).

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.

En el caso concreto, se tiene que ante la notificación con las Ordenes de Verificación Nos. 00120OVIO8444, 00120OVIO8443, 00120OVIO8442 y 00120OVIO8441 (Form. 7520), la empresa recurrente presentó documentación consisten en DDJJ 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 extractos bancarios; de los cuales dentro del proceso de fiscalización la Administración Tributaria determinó que la empresa recurrente había incurrido en el incumplimiento del art. 40 del Código de Comercio, emitiéndose las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 45356, 45358, 45359, 45360, 45361, 45363, 45362, 45357, 45365, 45367, 45369, 45349, 45351 y 45353, cada una con un sanción de UFV1.500, conforme al sub-numeral 3.3 del numeral 3 del Anexo A Consolidado de la RND 10-0037-07. Posteriormente, vale decir, el 31 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó por cédula al representante legal de la empresa recurrente con las Vistas de Cargo N° 008/2011, 009/2011, 010/2011 y

011/2011, todas de 20 de agosto de 2012, determinando multas por incumplimiento a deberes formales (fs.115 y 107-109 del cuerpo I , 134 y126-128 del cuerpo II , 119 y - 111-113 del cuerpo III y 123 y 114-117 del cuerpo IV, de los cuadernos de antecedentes).

En ese orden, el 23 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó por cédula al representante legal de la empresa recurrente con las **Resoluciones Determinativas Nº 17-00338-12, 17-00337-12 y 17-00335-12**, mediante las cuales se determinó el incumplimiento de deberes formales con una multa de UFV1500 por cada periodo en que se produjo la contravención, cuya sumatoria de tres periodos por cada Resolución asciende a UFV4.500.- (Cuatro mil quinientas 00/100 Unidades de fomento a la vivienda); mientras que la **Resolución Determinativa 17-00336-12** determinó una multa por UFV1500 por cada periodo observado, haciendo un total de UFV3.000 (Tres mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) por dos periodos más, todos de la gestión 2010.

De lo descrito se tiene, en primer lugar que efectivamente 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; anunciando que cualquier otra documentación que el fiscalizador solicite para **verificar las transacciones que respalden las facturas** observadas; constando que de manera expresa no solicitó al recurrente, la presentación de los Libros Diario, Mayor, de Inventario y Balances; por lo que no es correcto que la empresa recurrente se refiera a los libros obligatorios cuando estos no fueron requeridos precisamente porque no fue necesaria su presentación ni siquiera para ella misma como prueba de descargo, pues las observaciones de fondo quedaron sin efecto en base a otros documentos que también presentó.

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 encuadradas 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 encuadrados 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.

Ahora bien, siendo que para los periodos observados por el crédito fiscal de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, la Administración Tributaria solicitó con la orden de verificación, la presentación de **medios de pago** de dichas facturas, se entiende que dichos medios de pago, se refieren a documentación contable que respalde la efectiva transacción y operación, la cual si bien fue presentada por la empresa recurrente y desvirtuó las observaciones sobre crédito fiscal, no es menos cierto que dichos documentos contables presentados, incumplían expresamente el deber formal de contar con la *“Habilitación de otros libros contables (mayores cardex 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 de 14 de diciembre de 2007, el cual recoge en su contenido a la documentación contable en su generalidad que se constituyen en medios fehacientes de pago, como lo son, los Comprobantes Diarios en el caso particular.

En consecuencia, corresponde afirmar que las multas establecidas dentro del proceso de verificación y determinación efectuado devienen del incumplimiento de deberes formales establecidos normativamente a través del subnum. 3.3 del num. 3 del Anexo Consolidado A) de la RND 10.0037.07, concordante con el art. 40 del Código de Comercio como norma específica, los cuales establecen la obligatoriedad de habilitar otros libros contables o registros auxiliares, que sirvan de prueba en el momento que se inicia el proceso determinativo, debido a que dichos documentos pasan a formar parte de los libros obligatorios; en efecto, 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, de tal forma que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de

prueba clara, completa y fidedigna, tal como lo establece el art. 62 del citado Código de Comercio, más aún si por efecto del inciso 4 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB) está obligado a ello.

Por lo tanto, siendo que en el presente caso la empresa recurrente adjuntó registros auxiliares sin observar las formalidades exigidas, se establece que corresponde confirmar las sanciones impuestas al haber sido correctamente determinadas y al no haber demostrado el argumento alegado, corresponde desestimar su pretensión.

**POR TANTO:**

La suscrita Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a) de la Ley Nº 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

**RESUELVE:**

**PRIMERO: 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), conforme a los argumentos de derecho sostenidos en el presente informe y al inc. b) del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**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 (Título V del CTB), será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

**TERCERO:** Enviar 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 (CTB) y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.