

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0146/2012

Recurrente : UNION AGROINDUSTRIAL DE CAÑEROS S.A., representada legalmente por Jorge Marcelo Franja Sauma.

Recurrido : Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Dionicio Cataldi Alanoca.

Expediente : **ARIT-SCZ/0091/2012**

Santa Cruz, 18 de mayo de 2012

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 30-33, el Auto de Admisión a fs. 34, la contestación de la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 44-48, el Auto de apertura de plazo probatorio a fs. 49, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0146/2012 de 16 de mayo de 2012, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, que resolvió determinar de oficio, sobre Base Cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente UNION AGROINDUSTRIAL DE CAÑEROS UNAGRO SA, en un importe que asciende a 5.077.- UFV (Cinco mil setenta siete 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), equivalentes a Bs8.709.- (Ocho mil setecientos nueve 00/100 Bolivianos), que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de

pago y multa por incumplimientos de deberes formales, relativos al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de diciembre de 2007.

I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

La Unión Agroindustrial de Cañeros Unagro SA, en adelante la empresa recurrente, mediante memorial presentado el 19 de enero de 2012, que cursa a fs. 30-33 del expediente administrativo, se apersonó a ésta Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, manifestando los siguientes aspectos:

1. Respecto al reparo determinado.

La Resolución Determinativa impugnada establece que la factura N° 292 no es válida para crédito fiscal debido a que no cuenta con suficiente respaldo que acredite el perfeccionamiento del hecho generador ni la realización efectiva de la transacción, por no haber presentado fotocopias legalizadas de los cheques que respalden el pago efectuado por compras, además, de los documentos que acrediten la prestación efectiva del servicio de transporte, tales como notas de salida e ingreso a los almacenes correspondientes, por lo que incumpliría lo establecido por los arts. 2 y 4 de la Ley 843, toda vez que para beneficiarse del crédito fiscal cumplió con los tres requisitos previstos por el art. 70 num. 4 de la Ley 2492 (CTB), además que presentó documentación como pruebas de descargo, que respaldan el perfeccionamiento del hecho generador y que la transacción fue realizada por un servicio vinculado a su actividad y que fue efectivamente cancelado.

Si bien, el acto impugnado validó las facturas N° 289 y 290, emitidas por José Edilberto Castellón, sin embargo, la documentación de respaldo de la factura N° 292, del mismo proveedor, no fue valorada, aduciendo que el cheque fue cobrado por José Alfredo Aguilar Saavedra, chofer del proveedor, desconociendo su validez, siendo que la: 1. Factura es original (respalda el primer requisito de validez del crédito fiscal), 2. Nota de remisión de azúcar N° 3265, (demuestra la salida de la azúcar de los depósitos de Unagro SA siendo transportada a depósitos en La Paz, cumpliendo el segundo requisito, estar vinculado a la actividad gravada) y 3. Comprobante de Egreso N° 1834,

de 17 de diciembre de 2007 (demuestra el pago mediante cheque N° 3595 de la Cta. Cte.N° 1-867975 del Bco. Unión SA, por el servicio de transporte de azúcar (demuestra el tercer requisito que la transacción se haya realizado efectivamente). Además, en la referida resolución no se ha considerado pruebas como el Libro de Compras IVA, en el que se consignan las compras observadas, los comprobantes de egreso en los que constan los pagos por el transporte del azúcar y soporte de la contabilidad que respalda el pago, el beneficiario, fecha y concepto, documentos plenamente validos que concuerdan con el Libro de Compras IVA de los periodos observados.

2. Ilegal calificación de la conducta como omisión de pago.

No corresponde la calificación de conducta efectuada en el acto impugnado, ya que UNAGRO S.A. no cuenta con obligaciones tributarias pendientes de pago, por lo que al no haber incurrido en daño económico al fisco y al no haber constituido su conducta en una contravención, no le corresponden la multa descrita en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), por lo que al no existir obligación tributaria no existe la sanción.

3. Improcedencia de la multa por incumplimiento de deberes formales.

No le corresponden la sanción impuesta por incumplimiento de deberes formales, ya que presentó toda la documentación solicitada por al Administración Tributaria en el proceso de verificación, y que en el comprobante diario N° 1834 (Libro Diario), se evidencia que los servicios de transporte contratado a José Edilberto Castellón, se contabilizan directamente en una cuenta de transporte de azúcar, razón por la que no se hizo uso de libros mayores y/o auxiliares referidos al proveedor ni se entregó tal documentación al ser inexistente.

Por lo expuesto, solicita la revocatoria de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO II:

II.1 Auto de Admisión

Mediante Auto de 25 de enero de 2012, cursante a fs. 34 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa recurrente impugnando la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N°

17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO III:

III.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, el 13 de febrero de 2012, mediante memorial que cursa a fs. 44-48 del expediente administrativo, contestó el Recurso de Alzada, negándolo en todas sus partes, manifestando lo siguiente:

1. Sobre el reparo determinado.

Del análisis a los papeles de trabajo de la factura N° 292, se observó que la misma no cumple con los requisitos de validez que se establece normativamente para generar crédito fiscal, debido a que dicha transacción fue efectuada por José Alfredo Aguilar Saavedra y no por el proveedor José Edilberto Castellón Céspedes, por lo que se confirma que se realizó una correcta depuración y valoración de la documentación presentada determinando que la nota fiscal no es válida para el beneficio del crédito fiscal, conforme a lo previsto por el art 70 de la Ley 2492 (CTB) y 4 inc. b) de la Ley 843; existiendo precedentes administrativos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al respecto.

2. Respecto a la calificación de la conducta.

Al haberse utilizado de forma indebida crédito fiscal que incumple los requisitos normativos para su validez, dio origen a un reparo determinado por Impuesto al Valor Agregado (IVA), situación que fue detectada en la verificación y no fue desvirtuada por la empresa recurrente, contraviniendo los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, 17 y 70 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 4 inc. b) de la Ley 843, por lo que adecua su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160 num. 3 de la Ley 2492 (CTB).

3. Sobre el incumplimiento del deber formal determinado.

Durante la verificación efectuada a la empresa recurrente se advirtió que no presentó toda la documentación solicitada mediante requerimiento F-4003 N° 106551, consistente en Libros diario y mayores, razón por la que se labró el Acta de

Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación N° 30136, sancionando el incumplimiento con una multa de 3.000.- UFV, conforme al num. 4 sub. num. 4.1 de la RND 10-0037-07 y art. 169 de la Ley 2492 (CTB),

Por lo expuesto, solicitó se dicte Resolución Administrativa declarando improbadamente el recurso y manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de 14 de febrero de 2012, cursante a fs. 49 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 realizó tanto a la empresa recurrente como a la administración recurrida el 15 de febrero de 2012, como consta en las diligencias cursantes a fs. 50-51 del expediente administrativo.

Durante la vigencia del plazo probatorio que fenecía el 6 de marzo de 2012, la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 23 de febrero de 2012, cursante a fs. 53 del expediente administrativo, ratificó la prueba aportada al momento de contestar el Recurso de Alzada.

Por su parte, la empresa recurrente, dentro del citado plazo, mediante memorial presentado el 6 de marzo de 2012, cursante a fs. 62 del expediente administrativo, ratificó las pruebas documentales acompañadas al momento de interponer su Recurso de Alzada.

IV.2 Alegatos

Dentro del plazo previsto por el art. 210-II de la Ley 3092 (Título V del CTB), que fenecía el 26 de marzo de 2012, la Administración Tributaria, mediante memorial presentado el 15 de marzo de 2012, cursante a fs. 67-70 del expediente administrativo, presentó alegatos escritos en conclusión, ratificándose en los argumentos de su respuesta al Recurso de Alzada.

Por su parte, la empresa recurrente, fuera del plazo establecido por memorial de 29 de marzo de 2012, cursante a fs. 74-75 vta. del expediente administrativo, alega en conclusiones..

IV.3 Relación de hechos

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

IV.3.1 El 7 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria dentro las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, notificó por Cédula a la empresa recurrente con la Orden de Verificación N° 0010OVE01554, en la cual establece el alcance de la verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con el crédito fiscal IVA de los proveedores, correspondiente a los períodos octubre, noviembre y diciembre de 2007, así como con el Requerimiento de Documentación N° 106551, en éste solicitó la presentación de la documentación de respaldo consistente en: 1. Declaraciones Juradas del IVA e IT 2. Libros de Compras IVA, 3. Notas Fiscales de Respaldo al Crédito fiscal, 4. Comprobantes de Egreso, 5. Libros de Contabilidad Mayor, Diario, en originales y fotocopia (fs. 2, 4 y 6-9 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.2 El 10 de noviembre de 2011, se labró el Acta de Recepción de Documentación en el que se detalla la recepción de: 1. Declaraciones Juradas 210, 400 Libro de Compras octubre, noviembre y diciembre de 2007, Notas Fiscales sin detalle y Comprobantes de Pago, toda la documentación en original y fotocopia (fs 10 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.3 El 16 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/02552/2011, el cual en la parte considerativa indicó que la empresa recurrente no presentó toda la documentación solicitada consistente en el Libro Diario y Mayor, por lo que se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 30136, sancionándole con una multa de 3.000.- UFV (Tres mil 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), concluyendo que se determinaron reparos por concepto del IVA, debido a que la empresa recurrente hizo uso indebido del crédito fiscal provenientes de facturas observadas, como resultado de la

verificación efectuada se determinó un reparo de 4.046.- UFV (Cuatro mil cuarenta y seis 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), equivalentes a Bs6.882.- (Seis mil ochocientos ochenta y dos 00/100 Bolivianos), recomendando la emisión y notificación de la Vista de Cargo respectiva (fs. 51-55 del cuaderno de antecedentes).

El mismo día se emitió la Vista de Cargo N° 7911-0011OVE01554-0070/2011, en la que se determinó un reparo preliminar de la deuda tributaria en la suma de 7.046.- UFV (siete mil cuarenta y seis 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), equivalentes a Bs11.985.- (Once mil novecientos ochenta y cinco 00/100 Bolivianos), importe que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación. Dicho acto fue notificado mediante cédula en el domicilio tributario de la empresa recurrente, otorgándole el plazo de treinta días para la presentación de descargos o pruebas para desvirtuar el reparo determinado (fs. 56-67 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.4 El 21 de diciembre de 2011, la recurrente presentó memorial impugnado los reparos y presentando como descargos a la Vista de Cargo N° 23-0011OVE01554-0070/2011, consistentes, entre otros, en: 1. Testimonios N° 42, de 13 de febrero de 1974, 460/2011 de 27 de julio de 2011 (fotocopias legalizadas), 2.Registro de Comercial de Bolivia (copia simple y original), 3. Comprobantes de Egresos Nos 1416 y 1493, (copia original), 4. Facturas 289, 290 y 292 (originales), 5. Autorización de Entrega de Fondos (copias del original), 6. Nota de Remisión de Azúcar 2714 (fotocopia), 7. Certificación del Banco Unión, 8. Extractos de Cuenta Corriente en Bolivianos (fs. 89-150 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.5 El 22 de diciembre de 2011, se emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/2888/2011, en el que concluyó recomendando que la empresa recurrente desvirtuó parcialmente el reparo determinado, es decir, se aceptó los descargos para las facturas Nos. 289 y 290, sin embargo, se mantuvo la observación para la factura N° 292, estableciendo un tributo omitido de Bs1.187.- (Un mil ciento ochenta y siete 00/100 Bolivianos) y la sanción por la contravención tributaria vinculada al procedimiento de determinación por 3.000.- UFV (Tres mil 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), recomendando se

emita la Resolución Determinativa respectiva (fs. 151-153 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.6 El 23 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, que resolvió determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente UNION AGROINDUSTRIAL DE CAÑEROS UNAGRO SA, en un importe que asciende a 5.077.- UFV (Cinco mil setenta siete 60/100 Unidades de Fomento de la Vivienda), equivalentes a Bs.8709.- (Ocho mil setecientos nueve 00/100 Bolivianos), que incluye tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimientos de deberes formales, relativos al Impuesto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), del período diciembre de 2007; (fs. 158-162 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.7 El 30 de diciembre de 2011, se notificó por cédula a la empresa recurrente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, en su domicilio tributario situado en el pasaje Durazno N° 102, entregando copia del acto a notificar a Marioly Penacho, en presencia del testigo de actuación May V. Oliva, con C.I. 3266100 SC (fs. 163-166 del cuaderno de antecedentes).

CONSIDERANDO V

V.1 Marco Legal

V.1.1 Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003

- **Artículo 47° (Componentes de la Deuda Tributaria).** Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), (...)
- **Artículo 70° (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo).** Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: (...)

4. Respaldo de 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.
 5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.
 6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.
 8. Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta siete (7) años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.
- **Artículo 148° (Definición y Clasificación).** Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

- **Artículo 160° (Clasificación).** Son contravenciones tributarias: (...)
 - 3. Omisión de pago (...)
 - 5. Incumplimiento de otros deberes formales;
- **Artículo 162° (Incumplimiento de Deberes Formales).**
 - I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.
- **Artículo 165° (Omisión de Pago).** El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.
- **Artículo 166° (Competencia).** Son contravenciones tributarias Es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria. Las sanciones se impondrán mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, salvando las sanciones que se impusieren en forma directa conforme a lo dispuesto por este Código.

V.1.2 Ley 843, de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria.

- **Artículo 8.** Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

V.1.3 Código de Comercio (CC) de 25 de febrero de 1977

- **Artículo 36. - (Obligación de llevar Contabilidad).** Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden. (Arts. 36 a 65, 419 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. (Arts. 55, 64 Código de Comercio).

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

V.1.4.DS 27310 (RCTB) de 9 de enero de 2004 Reglamento al Código Tributario Boliviano.

- **Artículo 8.- (Determinación y Composición de la Deuda Tributaria).**

La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 47 de la Ley N° 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o la resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios, excepto las

sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la Ley N° 2492 las que formarán parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración, según corresponda.

En ningún caso estas multas serán base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias.

- **Artículo 42° (Calificación del Procedimiento).**- El órgano administrativo calificará y determinará el procedimiento que corresponda a la naturaleza de la cuestión planteada, si las partes incurrieran en error en su aplicación o designación.

V.1.5. Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007.

- **Anexo Consolidado**

DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) Contribuyentes del Régimen General.

4. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACION.

4.1 Entrega de información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos. Sanción personas jurídicas de 3.000.- UFVs.

CONSIDERANDO VI

VI.1 Fundamento Técnico Jurídico

VI.1.1 Respecto al Crédito Fiscal de la Factura N° 292.

En principio corresponde mencionar que la factura N° 292, de 17 de diciembre de 2007, emitida por José Edilberto Castellón Céspedes, por el monto de Bs9.130,38, fue depurada debido a que la prestación del servicio fue efectuada por José Alfredo Aguilar

Saavedra y no por José Edilberto Aguilar Castellón Céspedes, quien emitió la nota fiscal sujeto a verificación.

Al respecto, el art. 70 num. 4 y 5 de la Ley 2492 (CTB), señala como obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; disposición complementada por los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio, referente a la **obligatoriedad** de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización que cumpla toda la normativa y demuestre la situación de sus negocios mediante medios fehacientes de pago; debiendo obligatoriamente llevar los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario Público, de igual forma el art. 44 del citado Código de Comercio, dispone que el registro en los libros diario y mayor deberán ser día por día y las operaciones realizadas por la empresa en orden progresivo, de modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras o acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y de sus importes, **con indicación de las personas que intervengan en los documentos que la respalden**. Por tanto, toda transacción comercial debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compra - venta de bienes y servicios.

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.

En este entendido, corresponde recalcar que toda compra reflejada en la factura o nota fiscal debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron **efectivamente realizadas**, pues es esencial recordar que las facturas o notas fiscales no tienen validez por si mismas para el cómputo del crédito fiscal, sino cuando cumplan de manera estricta con los requisitos de validez y autenticidad dispuestos por las leyes y los reglamentos específicos, de manera tal que no quede duda de que las operaciones que originaron la emisión de la factura hayan sido efectivamente consumadas y que el proveedor que realizó la prestación de un servicio o la venta de un producto sea efectivamente el consignado en la factura y, consiguientemente, el

que reciba el pago por la transacción, registre contablemente todo este movimiento conforme lo establecido en el art. 36 del Código de Comercio.

La doctrina tributaria respecto al crédito fiscal señala que "(...) *los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que la deducción de un gasto en el impuesto a las ganancias y/o el cómputo de un crédito fiscal en el IVA **está condicionado a la existencia real de una operación** que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. Para ello no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario deberá probar que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencias bancarias de los que queda constancia en registros de terceros). En definitiva demostrar la veracidad de la operación"* (Fenochietto Ricardo, *El impuesto al Valor Agregado*, pág 629-630).

En este mismo sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006, estableció que para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, éstas deben cumplir tres requisitos esenciales: **1) La transacción debe estar respaldada con la factura original; 2) Que se encuentre vinculada con la actividad gravada y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente;** es decir, que de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 8 inc. a) de la Ley 843, sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en **que se vinculen con las operaciones gravadas**, además, de cumplir a cabalidad con los requisitos legalmente exigibles deben exponer ante la Administración Tributaria **todo el sustento contable respecto a los créditos de manera clara y ordenada;** lo que le lleva al sujeto pasivo a precisar qué gastos se encuentran vinculados a su actividad.

De acuerdo a los preceptos legales señalados precedentemente y continuando con la línea doctrinal adoptada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se

verificará y analizará la factura observada por la Administración Tributaria, a efectos de validar o no, su correcta depuración, de acuerdo al siguiente detalle:

- **Factura N° 292, de 17 de diciembre de 2007.** A fs. 130 del cuerpo de antecedentes, cursa la nota fiscal observada y la siguiente documentación de respaldo a la misma: 1. Factura N° 292, original por Bs9.130,38, 2. Baucher emitido por Almacenes Pacífico Sur SA , 3. Autorización de entrega de fondos, de 17 de diciembre de 2007, emitido por UNAGRO SA, 4. Nota de remisión de Azúcar N° 3265, de 22 de noviembre de 2007 y 5. Comprobante de Egreso N° 1834, de 17 de diciembre de 2007 y 6. Extracto Bancario (fs. 129-132 vta. y 147-150 del cuaderno de antecedentes).

Conforme a lo descrito, se puede advertir de la verificación a tales documentos, la factura original registra un pago de **Bs9.130,38**, por el servicios de transporte de azúcar a los depósitos de “Alpasur” de la ciudad de La Paz, asimismo, de la verificación al Comprobante de Egreso N° 1834, se observa que detalla el pago del monto mencionado en la factura (Bs9.130,38) pagado en cheque N° **3595** mediante la cuenta del Banco Unión Cta. Cte. MN1-867975, por pago de transporte de 652.17 qq de azúcar a los depósitos de “Alpasur” y finalmente de la verificación al Extracto Bancario de la Cuenta N° 1000000000867975, del 1/12/2007 al 31/12/2007, se observa que (hoja 4) se detalla que el 26 de diciembre de 2007, se debitó por Orden de Cheque N° **3595**, el importe de Bs9.130,38, importe observado en la factura N° 292.

Por lo que se puede advertir que los documentos descritos y en relación a la observación de la Administración Tributaria en este punto se evidencia que la operación cuenta con los medios probatorios para respaldar la transacción observada, ya que se ha probado la existencia de la factura original, la vinculación de esta factura con su actividad gravada y que la transacción se realizó efectivamente al existir coincidencia en datos, montos, cheques y débitos efectuados que respaldan el pago por el servicio contratado, al margen de quien hubiese sido la persona que transporto la mercancía y cobró el cheque, situación que no le priva a la empresa recurrente del beneficio del crédito fiscal por un servicio utilizado, con lo que se puede advertir que la empresa recurrente cumplió con lo dispuesto en el num. 4 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB) y arts. 36 y 37 del Código de Comercio. Por consiguiente, corresponde revocar la depuración observada de la Administración Tributaria y, en consecuencia, otorgar el

beneficio del crédito fiscal del monto de Bs9.130,38, que origina un crédito fiscal válido de **Bs1.187.- (Un mil ciento ochenta y siete 00/100 Bolivianos)**.

VI.1.2 Sobre la calificación de la conducta como Omisión de Pago.

Al respecto, es pertinente establecer que la Administración Tributaria de acuerdo al art. 166 de la Ley 2492 (CTB), está facultada **para calificar la conducta**, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones sobre la deuda tributaria, mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria. Asimismo, el art. 8 segundo párrafo del DS 27310 (RCTB), establece la determinación y composición de la deuda tributaria en cuyo segundo párrafo, en forma expresa, dispone que: **“Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o la Resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios,**

A su vez, es importante mencionar que conforme a lo descrito por el art. 47 de la Ley 2492 (CTB), la **deuda tributaria** es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, y está constituida por el tributo omitido, **multas cuando correspondan**, expresadas en UFV y los intereses. En este sentido, conforme a lo descrito el art. 160 num. 3 de la Ley mencionada, se constituye, entre otras, en contravención tributaria la omisión de pago.

En este entendido, el art. 165 de la misma norma, dispone que quien por acción u omisión **no pague o pague de menos la deuda tributaria**, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria. Por su parte, el art. 42 del DS 27310 (RCTB), prevé que la multa por omisión de pago referida en el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), debe ser calculada en base del **tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento**, expresado en UFV.

Ahora bien, de la valoración, compulsas y revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que el **7 de noviembre de 2011**, la Administración Tributaria inició proceso de verificación puntual con la Orden de Verificación N° 7911OVE0017 por tres facturas Nos.: **1) 289; 2) 290 y 3) 292**, debido a que supuestamente se habría apropiado de ese crédito fiscal indebidamente, dicho procedimiento estableció en la Vista de Cargo N° 0011OVE01554-2011, de forma preliminar de Bs7.046.- (Siete mil

cuarenta y seis 00/100 Bolivianos), la cual luego de la presentación y análisis de sus descargos concluyó que la empresa recurrente desvirtuó el reparo inicial quedando subsistente el reparo de la factura N° 292 por el importe de tributo omitido de Bs1.187.- (Un mil ciento ochenta y siete 00/100 Bolivianos) y la sanción por la contravención tributaria vinculada al procedimiento de determinación por 3.000.- UFV (Tres mil 00/100 Unidades de Fomento a la vivienda), importe con el que se emitió el acto ahora impugnado.

Considerando lo expresado en los puntos precedentes, se tiene que no correspondía la depuración de la factura N° 292 y la liquidación de una deuda tributaria emergente de ésta, ya que se demostró que la empresa recurrente no omitió pagar o pago de menos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo diciembre 2007, en desmedro del fisco, por lo que no adecuo su conducta a lo previsto por el art. 165 de la Ley 2492 (CTB), no correspondiendo la sanción por omisión de pago de Bs1.573.- (Un mil quinientos setenta y tres 00/100 Bolivianos), equivalente a 917.- UFV (Novecientos diecisiete 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda).

VI.1.3. Respecto a al aplicación de las multas por incumplimiento de deberes formales.

En este punto la empresa recurrente alega que no le corresponden el pago de la multa por incumplimiento de deberes formales ya que presentó toda la documentación solicitada por al Administración Tributaria en el proceso de verificación y que en el comprobante diario N° 1834 (Libro Diario) se evidencia que los servicios de transporte contratado a José Edilberto Castellón se contabilizan directamente en una cuenta de transporte de azúcar, razón por la que no se hizo uso de libros mayores y/o auxiliares referidos al proveedor ni se entregó tal documentación al ser inexistente.

En principio, es importante mencionar que de acuerdo al art. 148 de la Ley 2492 (CTB), los ilícitos tributarios se definen como: *“(...) acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias (...)”*, las cuales se clasifican en contravenciones y delitos. De igual forma, sobre los ilícitos tributarios, el art. 160 num. 5 de la Ley 2492 (CTB), clasifica como una de las contravenciones tributarias el **“Incumplimiento de otros deberes formales”**.

Por su parte, el art. 162 de la citada Ley, determina que quien de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en 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), cuya sanción, en cada una de las contravenciones, se establecerá en esos límites mediante reglamento

En este contexto, cabe señalar que conforme al subnum. 4.1, del num. 4 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007, respecto al deber formal de entrega de información, dispone que el incumplimiento en la presentación de la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución en un proceso de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, **formas, medios** y lugares establecidos, en el caso de personas jurídicas, es pasible a la sanción de 3.000.- UFV.

Ahora bien, de la compulsa a los antecedentes se observa que el **7 de noviembre de 2011**, la Administración Tributaria notificó a la recurrente con la Orden de Verificación N° 0011OVE01554, comunicándole el inicio de un proceso de verificación relacionado con el crédito fiscal de los proveedores de las facturas Nos.: **1) 289; 2) 290 y 3) 292**, solicitándole de forma expresa, mediante el Form 4003 Requerimiento N° 106551 (fs. 4 del cuaderno de antecedentes), entre otra documentación, la presentación de sus **Libros de Contabilidad "Diario y Mayor"** correspondiente a los períodos octubre a diciembre de 2007, debido a supuestamente se habría apropiado de ese crédito fiscal indebidamente en los referidos períodos a través de las mencionadas facturas. Consiguientemente, el **10 de noviembre de 2011**, la recurrente presentó como descargos la siguiente documentación: 1. Declaraciones Juradas 210 y 400, Libro de Compras, Notas Fiscales y Comprobantes de Pago en original y fotocopia (fs. 10 del cuaderno de antecedentes).

Siguiendo el procedimiento, la Administración Tributaria analizó dicha documentación y emitió la Vista de Cargo que contemplaba la multa de 3.000.- UFV, debido a que la empresa recurrente no presentó toda la documentación solicitada, posteriormente, la empresa recurrente con pruebas de descargos desvirtuó de forma parcial el reparo inicialmente establecido, el mismo que originó la emisión del acto impugnado que contemplaba el reparo parcialmente desvirtuado, la calificación de la conducta y la

multa por no haber presentado en etapa de verificación la totalidad de la documentación solicitada, concretamente los Libros de Contabilidad "Diarios".

De lo que se advierte que, si bien dentro de la verificación efectuada y conforme a los puntos precedentemente analizados en el presente caso, no existió una indebida apropiación del crédito fiscal por parte de la empresa recurrente, sin embargo, se observa que dentro del proceso de verificación, ésta incumplió con lo previsto por el art. 70 num. 6 y 8 de la Ley 2492 (CTB), es decir, con el deber formal de la presentación de la totalidad de la documentación requerida por la Administración Tributaria, no siendo excusa ni causal de exclusión de la multa, el argumento de que no se hizo uso para ese proveedor de su libro diario o mayor, sino que aún en el caso de no utilizarlo para tales proveedores debió presentarlo en el plazo, medio y forma requerido por la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, con lo que quedó demostrado que la empresa recurrente infringió el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), correspondiendo la aplicación de la multa prevista en el subnum. 4.1 del num. 4 del Anexo 4 de la RND 10-00037-07, de 14 de diciembre de 2007, de 3.000.- UFV (Tres mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda). En consecuencia, no existiendo ninguna causal de exclusión de responsabilidad y no habiéndose desvirtuado la contravención establecida, no corresponde atender favorablemente este argumento de su Recurso de Alzada.

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 N° 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSC/DJCC/UTJ/RD/109/2011 N° 17-00655-11, de 23 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs1.187.- y la sanción por omisión de pago; manteniendo firme y subsistente la multa por contravenciones

tributarias vinculadas al procedimiento de determinación de 3.000 UFV's, todo de conformidad con el art. 212 inc. a) de la Ley 3092 (Título V del CTB) y de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico-Jurídicos que anteceden.

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.

MECHA/apib/rlhv/hjc/cgb/
ARIT-SCZ/RA 0146/2012