

# **RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0006/2008**

**La Paz, 14 de enero de 2008**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR/CHQ/RA 0101/2007, de 7 de septiembre de 2007, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca.

Sujeto Pasivo: **Cooperativa Multiactiva de Integración Familiar COMFIA LTDA**, representada por Luis Germán Leytón.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Néstor Quispe Vedia.

Número de Expediente: **STG/0659/2007//0029/2007 STR-CHQ**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN (fs. 120-121 del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0101/2007 (fs. 100-108 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0006/2007 (fs. 135-144 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

## **CONSIDERANDO I:**

### **Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

#### **I.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.**

Néstor Quispe Vedia, Gerente Distrital Chuquisca del SIN, según acredita mediante Resolución Administrativa N° 03-0284-07 de 23 de marzo de 2007 (fs. 110 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 120-121 del expediente) impugnando la Resolución de Alzada STR/CHQ/RA 0101/2007, de 7 de septiembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, con los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución del Recurso de Alzada, al establecer el alcance legal del art. 49 del Código de Comercio, que dispone que los comerciantes o sus representantes legales autorizados firmarán el balance del ejercicio y de la cuenta de resultados conjuntamente con el profesional interviniente, concluye que las personas

responsables de firmar los Estados Financieros de la Cooperativa COMFIA Ltda., eran su representante legal autorizado y el profesional que intervino en su elaboración y que en el presente caso estarían firmados por Javier Echalar como Gerente General y por Luis Germán Leytón como Gerente Financiero, y que por Poder Notarial Javier Echalar es representante legal de la Cooperativa COMFIA Ltda.

- ii. Añade que con relación al profesional interviniente, se debe entender como el profesional responsable de elaborar los Estados Financieros, debiendo firmar los mismos para dar cumplimiento al art. 49 del Código de Comercio; además, el Poder conferido al Luis Germán Leytón no tenía las facultades legales para poder ejecutarlos y menos firmar los Estados Financieros de COMFIA Ltda., resultando evidente que el SIN no ha efectuado una determinación discrecional.
- iii. Reitera que la Resolución de Alzada no efectuó un cabal análisis sobre el art. 49 del Código de Comercio ya que Luis Germán Leytón no firmó como responsable de la elaboración de los Estados Financieros por ser el Gerente Financiero; en consecuencia la Administración Tributaria no observó ese hecho, mas al contrario se labró el Acta de Infracción N° 109676, al no demostrarse la firma del profesional interviniente; finalmente solicita se revoque la Resolución del Recurso de Alzada manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria.

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

La Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0101/2007, de 7 de septiembre de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca (fs. 100-108 del expediente), resuelve REVOCAR totalmente la Resolución Sancionatoria N° 39/07, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, dejando sin efecto la multa de 5.000.- UFV, impuesta a la Cooperativa COMFIA Ltda., con los siguientes fundamentos:

- i. Argumenta que la Cooperativa recurrente impugna la Resolución Sancionatoria N° 39/07, de 20 de abril de 2007, mencionando que la Administración Tributaria ha interpretado caprichosamente el Art. 49 del Código de Comercio, atribuyendo incumplimiento a los dos firmantes de los Estados Financieros de la gestión 2004, por no ser aptos para la firma de dichos Estados Financieros, causándoles indefensión. Por su parte la Administración Tributaria señaló que el Balance de la gestión 2004, debe estar firmado por el representante legal de la Cooperativa y el profesional interviniente, no encontrándose la firma del profesional auditor o contador que los elaboró ni la Solvencia Profesional otorgada por el Colegio de Auditores de Bolivia, en consecuencia existió incumplimiento de la norma específica en la

presentación de sus Estados Financieros de la gestión 2004; además, el Recurso de Alzada no indica que Luis Germán Leytón era el profesional encargado de procesar los balances.

- ii. Agrega que es preciso establecer el alcance legal del Art. 49 (Firmas y Responsabilidades) del Código de Comercio que dispone: *“El propio comerciante o sus representantes legales autorizados, firmarán el balance del ejercicio y de la cuenta de resultados, conjuntamente con el profesional interviniente. En cuanto a su responsabilidad por la veracidad de los mismos, se estará a lo dispuesto por las normas legales aplicables”*; concluyéndose que en el presente caso las personas responsables de firmar los Estados Financieros de la gestión 2004 de la Cooperativa COMFIA Ltda., son su representante legal autorizado y el profesional que intervino en su elaboración.
- iii. Manifiesta que se evidencia la existencia del Balance General de la gestión 2004, Estado de Resultados gestión 2004 y Balance de Comprobación de Sumas y Saldos de la gestión 2004, de la Cooperativa COMFIA Ltda., debidamente firmados por Javier Echalar Llanos como Gerente General y por Luis Germán Leytón como Gerente Financiero, agrega que del Testimonio de Poder Notarial se concluye que Javier Echalar Llanos es representante legal de la Cooperativa COMFIA Ltda., desde el año 2002, por lo que su firma en los citados documentos contables es plena y válida. Además así lo reconoce la propia entidad recurrida en su memorial de repuesta al Recurso de Alzada.
- iv. En ese contexto explica que la firma de Luis Germán Leytón es como Gerente Financiero, por haber intervenido en la elaboración de los Estados Financieros de la gestión 2004, a través del control del personal profesional a su cargo que elabora dicho trabajo; así señala en su Recurso de Alzada, debiendo tenerse presente que tenga la cualidad profesional para aquello. Conforme la Resolución Ministerial N° 1384/89, de 01 de octubre de 1989, las entidades financieras constituidas conforme al Código de Comercio, deben obligatoriamente presentar Estados Financieros con firma y sello de un Profesional Economista, Auditor, Administrador de Empresas, Contadores Generales y Contadores que intervengan.
- v. Señala que en aplicación del Principio de Oficialidad, previsto en el Art. 200 del Código Tributario, se cursó nota al Colegio Departamental de Auditores de Chuquisaca, consultando si Luis Germán Leytón se encontraba registrado y matriculado en dicho Colegio. La respuesta indica que dicho profesional es Auditor

Financiero, inscrito en el Colegio Departamental de Auditores de Chuquisaca desde el 06 de abril de 2000, con registro departamental N° 389 y registro nacional N° 3583, concluyéndose que tenía plenas facultades para intervenir como profesional Auditor en los Estados Financieros de la gestión 2004 de la Cooperativa COMFIA Ltda.; en consecuencia la Administración Tributaria al emitir la Resolución Sancionatoria N° 39/07 sancionando a la Cooperativa recurrente con 5.000.- UFV, actuó con exceso.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Superintendencia Tributaria.**

El recurrente ha fundamentado el presente Recurso Jerárquico en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), debido a que el **procedimiento administrativo de impugnación** mediante Recurso de Alzada, contra la Resolución Sancionatoria N° 39/07 de 20 de abril de 2007, se inició el **28 de mayo de 2007** (fs. 11-12vta. del expediente), como se evidencia por el cargo de recepción. En este sentido, tanto en la **parte adjetiva o procesal** como en la **parte sustantiva o material** corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB), la Ley 3092 (Título V del CTB) y demás normas reglamentarias conexas.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 15 de octubre de 2007, mediante nota SCR-STR-CHQ-0888/2007, de 12 de octubre de 2007, se recibió el expediente STR-CHQ 0029/2007 (fs. 1-127 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 16 de octubre de 2007 (fs. 128-129 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 17 de octubre de 2007 (fs. 130 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092, vencía el 3 de diciembre de 2007; sin embargo, mediante Auto de Ampliación de Plazo (fs. 133 del expediente), fue extendido hasta el **14 de enero de 2008**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del término legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. El 18 de abril de 2006, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN procedió a notificar personalmente al contribuyente Javier Echalar en representación de COMFIA Ltda., con NIT 120183020, con la Notificación de Inicio de Fiscalización N° 0006OFE0041, comunicándole que procederá a verificar el cumplimiento de las normas legales y

reglamentarias vinculadas con el IVA, IT, IUE y RC-IVA de la gestión 2004 (fs. 31 del expediente).

- ii. El 23 de marzo de 2007, funcionarios del SIN procedieron a labrar el Acta de Infracción F. 4444 N° 109676 por la OVE 0006OFE0041, en contra de Luis Leytón, en representación de COMFIA Ltda., al haber constatado que los Estados Financieros de la Gestión 2004, incumplen con la forma y condiciones de elaboración y presentación de los Estados Financieros establecidos en el art. 49 del Código de Comercio; indica que la sanción prevista en la RND N° 10-0021-04, Anexo A, numeral 3.6, es de 5.000.- UFV, otorgándole 20 días para presentar sus descargos (fs. 29 del expediente)
  
- iii. El 17 de abril de 2007, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN emitió el informe N° GDCH/DF/IA/007/2007 en el cual señala que el contribuyente COMFIA Ltda., habría incumplido con la elaboración y presentación de Estados Financieros de la gestión 2004 en la forma y condiciones, de acuerdo con la normativa establecida en el art. 49 del Código de comercio, sancionando la infracción con 5.000.- UFV, conforme dispone el art. 4, Num. 3.6, del Anexo A de la RND 10-0021-04, y concluye indicando que el contribuyente no presentó ningún descargo; en consecuencia sugiere enviar la documentación al Departamento Jurídico para lo que corresponda (fs. 51 del expediente).
  
- iv. El 4 de mayo de 2007, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN procedió a notificar mediante cédula al contribuyente COMFIA Ltda., con la Resolución Sancionatoria N° 39/07, de 20 de abril de 2007, que resuelve sancionarle con una multa de 5.000.- UFV, otorgándole veinte (20) días para efectuar el pago o interponga los recursos de Ley (fs. 52-57 del expediente).

## **IV.2. Antecedentes de derecho.**

### **i. Ley 2492 o Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Art. 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.

**ii. DS 24051, Reglamento al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (RIUE), de 29 de junio de 1995.**

**Art. 39 (Plazo y Cierres de Gestión).**

Los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto, cuando corresponda vencerán a los ciento veinte (120) días posteriores al cierre de la gestión fiscal, ya sea que deban presentarse con o sin dictamen de auditores externos. A partir de la gestión 1995 inclusive, se establecen las siguientes fechas de cierre de gestión según el tipo de actividad:

- 31 de diciembre: ..... y otras no contempladas en las fechas anteriores.....

**iii. RND N° 05-0015-01, de 11 de abril de 2001**

Autorizar la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11, Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros

**iv. Código de Comercio (Cco).**

**Art. 49. (Firmas y responsabilidades)** El propio comerciante o sus representantes legales autorizados, firmarán el balance del ejercicio y la cuenta de resultados, conjuntamente con el profesional interviniente. En cuanto a la responsabilidad por la veracidad de los mismos, se estará a lo dispuesto por las normas legales aplicables.

**Art. 165. (Inscripción del nombramiento y cesación de administradores y representantes).** La designación y cesación de administradores y representantes deben inscribirse en el Registro de Comercio con indicación expresa de las facultades otorgadas en la escritura de constitución o en el poder Conferido ante Notario de Fe Pública. La falta de inscripción no perjudica a terceros. (Art. 53 DL N° 16833 de 19 de julio de 1979).

**v. Norma de Contabilidad N° 11**

**Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros.**

5. Revelaciones en los Estados Financieros.

5.1 .....

Todos los estados financieros deber ser firmados por profesional idóneo y los responsables legales de la entidad.

**IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

- i. La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, manifiesta que la Resolución del Recurso de Alzada sobre la base del art. 49 del Código de Comercio, concluyó que las personas responsables de firmar los Estados Financieros de la Cooperativa COMFIA Ltda. eran su representante legal autorizado y el profesional que intervino en su elaboración y que en el presente caso estarían firmados por Javier Echalar como Gerente General y por Germán Leytón como Gerente Financiero, y que por Poder Notarial Javier Echalar sería el representante legal de la Cooperativa COMFIA Ltda. Explica el recurrente que el profesional interviniente es el responsable de elaborar los Estados Financieros; además por el Poder conferido a Luis Germán Leytón no tenía facultades legales para poder ejecutarlos y menos firmar los Estados Financieros de COMFIA Ltda., resultando evidente que el SIN no ha efectuado una determinación discrecional.
- ii. Al respecto nuestra legislación ha previsto mediante el DS 24051, en su art. 39, establecer los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas; en ese contexto la RND 05-0015-01, de 11 de abril de 2001, resuelve autorizar la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11, sobre información esencial requerida para una adecuada “exposición” de los Estados Financieros, cuyo acápite 5, Revelaciones en los Estados Financieros, ultimo párrafo del numeral 5.1 señala que todos los Estados Financieros deben ser firmados por **profesional idóneo** y los responsables legales de la entidad.
- iii. De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN notificó a Javier Echalar, con NIT 120183020, con la Notificación de Inicio de Fiscalización N° 0006OFE0041, comunicándole que procederá a verificar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vinculadas con el IVA, IT, IUE y RC-IVA de la gestión 2004; posteriormente el SIN procedió a labrar el Acta de Infracción F. 4444 N° 109676 en contra de COMFIA Ltda., al constatar que los Estados Financieros de la Gestión 2004, incumplen con lo establecido en el art. 49 del Código de Comercio, derivando en la emisión del informe N° GDCH/DF/IA/007/2007 que indica que el contribuyente no presentó ningún descargo. Seguidamente, el SIN emitió la Resolución Sancionatoria N° 39/07, sancionándole con una multa de 5.000.- UFV.
- iv. Al respecto cabe señalar que el contribuyente en su memorial del Recurso de Alzada, señala en relación a Luis Germán Leytón, que durante la gestión 2004 tenía, de conformidad con las planillas, el cargo de Gerente Financiero, que: **“entre sus**

**atribuciones específicas, como dependiente de la Entidad Financiera, estaba el de firmar el Balance de Cierre de Gestión”,** por lo que cumpliría con lo dispuesto en el art. 49 del Código de Comercio (fs. 12 del expediente). Asimismo, a fs. 88 del expediente, se encuentra la certificación del Colegio de Auditores y Contadores Públicos Autorizados de Chuquisaca, que da fe de la inscripción de Luis Germán Leytón en el Colegio de Auditores de Chuquisaca a partir del 6 de abril de 2000 bajo el Registro Departamental N° 389 y Registro Nacional N° 3583.

- v. En ese sentido cabe destacar que de conformidad al art. 76 de la Ley 2492 (CTB) está establecido que: **quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos;** en ese entendido no constan entre las pruebas presentadas por el contribuyente las planillas del personal de la Cooperativa COMFIA Ltda., que demuestren la relación de cargos que ocupaban los diferentes miembros del personal, de cuya exposición se pueda concluir que el personal auxiliar de contabilidad se encontraba bajo la dependencia directa de la Gerencia Administrativa y Financiera o sea de Luis Germán Leytón, que acreditaría que tuvo a su cargo la elaboración de los estados financieros, o su Manual de Funciones donde conste que esa tarea correspondía a su cargo.
- vi. Asimismo, la Certificación del Colegio de Auditores del Departamento de Chuquisaca indica que el mencionado profesional se encuentra registrado en ese Colegio, lo que no implica que haya tenido a su cargo la preparación de los Estados Financieros de la Gestión 2004; más aún si los formularios denominados: **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas F-80** con N° Orden 13363535, y **Estados Financieros de las Empresas F-421** N° de Orden 827586 (fs. 72-74 del expediente), presentan en el rubro de **Juro la Exactitud de la Presente Declaración**, el nombre de **Alicia Rivas** como **Contadora**; a esto se suma que el mismo contribuyente en el recurso de Alzada menciona que Luis Germán Leytón tenía la responsabilidad de la firma de los estados financieros; sin embargo no indica nada sobre su elaboración.
- vii. Por otro lado la Norma de Contabilidad 11, en el último párrafo del numeral 5.1, aplicable por la RND N° 05-0015-01, de 11 de abril de 2001, señala que los Estados Financieros deberán ser firmados **por profesional idóneo**, concepto del cual se entiende alguien apropiado o adecuado; en ese sentido no se duda de que el profesional Luis Germán Leytón, quien firma los Estados Financieros elaborados al 31 de diciembre de 2004, esté capacitado para ejecutar un trabajo de preparación de estados financieros; sin embargo no ha demostrado que fue el responsable de esa preparación.



viii. Por otro lado, la Administración Tributaria observa la fecha de emisión del Poder Especial, Bastante y Suficiente de 28 de noviembre de 2006, conferido por COMFIA Ltda. a Luis Germán Leytón, en sentido de que sería posterior a la emisión de los Estados Financieros de la Gestión 2004; en ese aspecto cabe explicar que el ejercicio de una facultad comienza a partir de la otorgación del instrumento legal que le confiere; por consiguiente los actos anteriores a dicho ejercicio pueden ser realizados **no** como representante legal, sino como dependiente o como profesional independiente; sin embargo, el contribuyente no ha probado que sea como dependiente, puesto que no presentó prueba de su situación laboral y tampoco ha demostrado que se le hubiera encargado que realice un trabajo independiente, ya que no consta en el expediente ningún contrato ni pago por dicho trabajo; por lo tanto, al no estar completamente probada la situación de Luis Germán Leytón, tampoco se ha demostrado si la firma estampada en los Estados Financieros por el Gerente Financiero es de quien elaboró los mismos o si corresponde a los representantes legales.

ix. En consecuencia, al ser evidente la observación de la Administración Tributaria en sentido de que los Estados Financieros no llevan la firma del profesional idóneo que elaboró los mismos, conforme a los fundamentos expuestos anteriormente, corresponde a esta instancia jerárquica revocar la Resolución de Alzada STR/CHQ/RA 0101/2007, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 39/07 que impone al contribuyente una multa de 5.000.- UFV.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución STR/CHQ/RA 0101/2007, de 07 de septiembre de 2007, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Chuquisaca, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

El Superintendente Tributario General designado mediante Resolución Suprema 227135, de 31 de enero de 2007, que suscribe la presente Resolución Jerárquica en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 y la Ley 3092 (CTB),

### **RESUELVE:**

**PRIMERO: REVOCAR totalmente** la Resolución STR/CHQ/RA 0101/2007, de 7 de septiembre de 2007, dictada por el Superintendente Tributario

Regional Chuquisaca, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Cooperativa Multiactiva de Integración Familiar COMFIA Ltda., contra la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 39/07 de 20 de abril de 2007 que sanciona al contribuyente con una multa de 5.000.- UFV; conforme establece el art. 212-I, inc. a), de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**SEGUNDO:** Por mandato del art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB), la presente Resolución Jerárquica agota la vía administrativa de impugnación tributaria, teniendo derecho las partes a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo conforme disponen los arts. 118 num. 7 de la Constitución Política del Estado, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y la jurisprudencia constitucional definida en la SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006.

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Rafael Vergara Sandóval*  
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO  
GENERAL INTERINO  
Superintendencia Tributaria General