



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

INFORME N° 52/15 de 24/03/2015

H.R. N° 1529 de 26/03/15 24-111-15

77:38

S/A
A/C

SALA PLENA

SENTENCIA: 306/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014
EXPEDIENTE N°: 626/2007.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Empresa AXS BOLIVIA S.A. contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa AXS BOLIVIA S.A. en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STR-RJ/0525/2007 pronunciada el 19 de septiembre de 2007 por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 24 a 29; la contestación de fs. 185 a 189, la réplica de fojas 219 a 225; la dúplica de fs. 229 a 233; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que en la demanda, el representante legal de la Empresa AXS BOLIVIA S.A., señala que la Administración Tributaria mediante Resolución Determinativa 231/2006 de 15 de diciembre de 2006, determinó reparos por el IVA y el IT correspondiente a los periodos fiscales abril, julio, septiembre y octubre, todos del año 2002, al haber considerado que no declaró todos sus ingresos gravados y que existían ventas no declaradas. El monto por concepto de tributo omitido asciende a la suma de Bs. 575.960 y la sanción por evasión a Bs. 225.786.

Agrega que la resolución impugnada en el presente proceso, confirmó la resolución de alzada que a su vez, confirmó la resolución determinativa, demostrando evidente falta de análisis y comprensión de la prueba; aplicación de la norma y de los procedimientos administrativos de determinación del tributo a efecto de garantizar el debido proceso y la defensa adecuada, además de desconocer la argumentación legal aportada en las distintas etapas del procedimiento administrativo.

Fundamenta su demanda con los siguientes argumentos:

1. Que el art. 47 del Código de Comercio es claro cuando establece que se deben tomar en cuenta los resultados que efectivamente produjeron un beneficio para la Empresa a efecto de contabilizar una posible pérdida o ganancia. Añadió que la Empresa cometió un error de carácter formal en la elaboración de los Anexos 1 y 4 de la Información Financiera y Tributaria



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Complementaria, y que ese hecho no podía ser considerado como estrictamente real si con los estados financieros y documentación contable de respaldo se demostró lo opuesto. Añadió que la norma citada, no niega la posibilidad de que existan causas justificadas o errores que ameriten la corrección de los mismos, más aun si se considera que no se ha tomado en cuenta de manera correcta el principio contable de registro, que establece que se deben registrar los hechos económicos cuando nazcan los derechos y obligaciones que originan dicho registro. Es por esa razón, que al no existir de manera real y objetiva la diferencia determinada por la administración tributaria debe dejarse sin efecto la resolución determinativa impugnada, porque un hecho contable expuesto de manera inadecuada no puede ser tomado como un hecho real cuando se puede demostrar lo contrario.

2. Agrega que el párrafo III de la resolución impugnada, señala que la respuesta presentada a la Vista de Cargo no fue considerada por la administración tributaria por haber sido presentada fuera de plazo y en fotocopias simples; sin embargo, no se tomó en cuenta que el DS N° 28138 permite presentar copias simples ante autoridades dependientes del Poder Ejecutivo, a efecto de dar celeridad a los trámites. No obstante, la prueba presentada a la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, se presentó en copias originales debidamente firmadas; no obstante de ello, no tomó en cuenta esa prueba en búsqueda de la verdad material. Acota, que el asiento manual de ajuste por inflación y tenencia de bienes, se realizó en su momento.
3. Que la norma es clara en cuanto establece que solo los Libros de Compras y Ventas IVA deben cumplir esos requisitos, no pudiendo la Superintendencia Tributaria General, homologar esa norma a los Libros Mayores que fueron debidamente notariados, hecho que posteriormente la autoridad demandada desconoció cuando indicó que son simples copias legalizadas, aspecto contradictorio que corrobora el hecho de que existió una incorrecta valoración de la prueba, vulnerando el art. 81 de la Ley N° 2492. Al haberse presentado los Libros Mayores en forma correcta, la Superintendencia no realizó el correspondiente análisis y por tanto, vulneró su derecho de carga de la prueba como lo indica el art. 76 de la Ley N° 2492.
4. Continúa señalando que la autoridad demandada formuló observaciones al trabajo de Auditoría Externa, cuya responsabilidad es emitir el Dictamen sobre la razonabilidad de la presentación de los Estados Financieros, y si bien existe un inadecuado criterio de valoración sobre los Estados Financieros de la empresa, se evidencia que no existe omisión ni evasión en el pago de impuestos de su parte, aspecto que debió ser corroborado por la administración tributaria a través de un proceso de fiscalización expreso y no con un cuadro complementario que difiere totalmente de la realidad de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

sus operaciones debidamente documentada y corroborada con la información contable presentada por la Superintendencia Tributaria, misma que no fue valorada ni comprendida por dicha autoridad en su justa dimensión.

En tal sentido, considera que el hecho de que existan dudas en cuanto a los datos contenidos en los Anexos 1 y 4, deben ser absueltas a través de los procesos de verificación establecidos por ley, por lo que hizo notar que los procesos de determinación están establecidos por las leyes y el Código Tributario, de modo que no se puede basar el proceso de determinación de una deuda tributaria si la administración tributaria no siguió correctamente los pasos para determinar la misma y no simplemente basarse en información complementaria (opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros) emitida por un tercero que no es parte directa de la relación jurídica tributaria, sino que emite una simple opinión, la cual debe ser garantizada y corroborada en cuanto a su veracidad con la revisión exhaustiva de la información contable de la empresa a través de un proceso de fiscalización formalmente notificado, en el que los anexos tributarios de la Información Tributaria Complementaria sean considerados como un indicio no como una verdad absoluta, como ha ocurrido en el presente caso.

En mérito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda y en su mérito, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0525/2007 de 19 de septiembre, al igual que la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0249/2007 de 25 de mayo y la Resolución Determinativa N° 231/2006 de 15 de diciembre.

CONSIDERANDO II: Que ante esa demanda, el Superintendente Tributario General, mediante memorial presentado el 29 de agosto de 2008, se apersona al proceso y responde negativamente la demanda señalando lo siguiente:

- a) Que los Estados Financieros deben estar de acuerdo a lo previsto en el numeral 38 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros emitido por el Consejo Directivo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) aprobado en abril de 1989, del texto "Normas Internacionales de Contabilidad 2001, pag. MC-19 y que de la revisión de los antecedentes se evidencia que AXS BOLIVIA S.A. fue notificada debidamente y de acuerdo a procedimiento, comunicándose la existencia de diferencias entre la información consignada en los Anexos Tributarios y los Estados Financieros de la gestión 2002, por ello, se le otorgó el plazo de diez días para la presentación de documentación que aclare dichas diferencias; sin embargo, el contribuyente no presentó ninguna documentación; tampoco en el plazo de treinta días para formular descargos a la Vista de Cargo que concluía el 22 de noviembre de 2006 y solo el 23 de noviembre de 2006 presentó su



respuesta, la cual no fue considerada por la Administración Tributaria por haber sido presentada fuera de plazo y en fotocopias simples, ratificándose por tanto la resolución determinativa.

- b) Agrega que en el periodo de prueba del recurso de alzada, la empresa presentó documentación de descargo y luego de la verificación y compulsión de las pruebas, la instancia jerárquica no pudo valorar la prueba aportada, toda vez que los registros contables computarizados presentados extemporáneamente, no cumplían los numerales 89 y 95-a) de la R.A. 05-0043-99 concordantes con el art. 40 del Código de Comercio, pues las tarjetas y las hojas de cada gestión comercial anual que formen un libro de contabilidad deben ser encuadernadas, foliadas correlativamente y legalizadas ante Notario de Fe Pública, además de hacer constar los datos generales de la empresa en el primer folio de los libros correspondientes a cada gestión comercial.

Asimismo, dichas pruebas no cumplieron con lo establecido en el art. 81, incs. 2) y 3) de la Ley N° 2492 y art. 215-II de la Ley 3092 (Título V del CTB) porque toda prueba para ser valorada debe cumplir con los requisitos de pertinencia y oportunidad; en el caso, la prueba aportada no cumple los requisitos referidos, puesto que impide comprobar la afirmación de la empresa en sentido de que *"el mal llenado de un formulario no debe considerarse como un dato real, mucho más si toda la contabilidad refleja de manera fehaciente lo contrario"* por cuanto no ha podido evidenciarse a satisfacción los saldos de los Libros Mayores como reflejo y sustento de los Estados Financieros, más aun cuando los mismos no están legal y debidamente habilitados.

- c) Señala que la verdad material constituye una característica de los procedimientos tributarios, en los que la finalidad de la prueba es demostrar la realidad susceptible de ser demostrada, siendo que la finalidad de la misma se satisface cuando la prueba de certeza de esa realidad mediante la confrontación directa del medio de prueba con el hecho objeto de comprobación, principio que es recogido por nuestra legislación en el art. 200. I de la Ley N° 3092; por otra parte, las pruebas presentadas en el procedimiento administrativo deben corresponder a la realidad de los hechos, exentas de falsedad, de malicia o de engaño, principio que en su aplicación práctica tiene relación directa con el concepto de ética, cuyo incumplimiento, cuando se hace evidente, puede generar una decisión adversa al infractor, la que normalmente se traduce en el desconocimiento de la prueba; y el mayor relieve jurídico de la prueba es toda razón o argumento para demostrar la verdad o la falsedad en cualquier esfera y asunto, aspecto que pidió se tome en cuenta al resolver la improcedente demanda.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

- d) Los Anexos 1 y 4 de la Información Tributaria Complementaria, base sobre la cual la Administración Tributaria fundó la determinación, deben ser elaborados sobre los ingresos totales según Estado de Resultados netos de IVA y cuando corresponda el ajuste por inflación debe consignarse en forma global con objeto de que coincidan los ingresos consignados en el Estado de Resultados; consiguientemente deben reflejar información contenida en los Estados Financieros, en ese entendido, en aplicación del art. 200 de la Ley N° 3092, se estableció la verdad material de los hechos imponibles, por lo que se procedió al análisis técnico-jurídico partiendo de la información tributaria complementaria que fue compulsada con los Estados Financieros elaborados por la Empresa y el Dictamen de Auditor Independiente con el objeto de garantizar justicia tributaria material y no meramente formal.

De la revisión y compulsas de los anexos citados y el dictamen de auditoría externa que lleva el Estado de Ganancias y Pérdida o Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2002, se evidencia que la firma de auditoría externa en la elaboración de la Información Financiera Tributaria relativa al IVA e IT como resultado de pruebas globales, evidenció diferencias en los meses de abril, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2002 que representan desigualdad entre los saldos mensuales de la cuenta ingresos y los ingresos declarados en los Formularios 143 (IVA) y 156 (IT), que corresponderían a devengamientos de ingresos en exceso y errores contables, señalando que dichas diferencias serían corregidas mediante declaraciones juradas rectificatorias, situación que la Empresa AXS BOLIVIA S.A. no consideró.

Es así que entre el monto registrado en la columna A Total Ingresos según Estado de Resultados declarado del Anexo 1 y el monto registrado en la columna A de determinación del IT del Anexo 4, se estableció una diferencia de Bs. 2.368.664.15 en los períodos abril, julio, septiembre y octubre de la gestión 2002, fueron observadas por la Empresa de auditoría externa, la cual recomendó su rectificación en las declaraciones juradas correspondientes; sin embargo, la Empresa AXS BOLIVIA SA, en la demanda, alega que dichas diferencias no corresponden porque fueron mal elaboradas, efectuando la rectificación de los anexos 1 y 4, sin considerar que los mismos fueron elaborados por auditor externo debidamente habilitado.

Asimismo, se evidencia que la información contenida en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2002, exponen una pérdida del ejercicio de Bs. 40.282.515.-, consignando como ingresos por servicios de telecomunicaciones Bs. 79.885.122.48, que no incluye el Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes, cuenta que no se encuentra registrada en el Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de diciembre de 2002; este importe difiere del consignado en los Anexos 1 y 4 de Bs. 77.885.122.48,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

estableciéndose una diferencia de Bs. 2.676.106.81, que según el demandante corresponde al Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes, sin considerar que ese importe no fue reflejado en el Estado de Ganancias y Pérdidas (fs. 106 de antecedentes administrativos), por lo que mal puede que el monto del Ajuste por inflación y Tenencia de Bienes, sea considerado en los Anexos 1 y 4, peor aún rectificarlos.

Además, se observa que con la presentación de los Registros Mayores (que no cumplen con los requisitos necesarios para ser considerados como prueba, según se explicó en el punto IV.4.1 de la resolución impugnada), en la cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes fue contabilizada solamente en la gestión 2005, hecho que confirma que el Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de diciembre de 2002, no incluía la citada cuenta de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes; ello produce la duda de que ahora se pretenda incluirla en los Anexos 1 y 4, cuando los mismos fueron elaborados por profesionales independientes que son responsables de la información idónea contenida en los Anexos de la Información Complementaria Tributaria, conforme establece el art. 4 del DS 26226.

En relación a que durante la gestión 2002, AXS BOLIVIA SA habría registrado devoluciones y Descuentos en Ventas por un total de Bs. 622.053.30, corresponde señalar que no es posible verificar dicha aseveración, por cuanto la misma no cuenta con respaldo, además de que las declaraciones juradas del IVA, Formularios 143, no consignan ninguna devolución ni descuento otorgados en los períodos observados; por lo que la Empresa AXS BOLIVIA SA no ha probado fehacientemente las diferencias detectadas por la Administración Tributaria, es decir que los ingresos por telecomunicaciones, registrados según Estados Financieros de Bs. 79.885.122.48, sean inferiores al importe consignado en los Anexos 1 y 7, más aún cuando dichos Anexos constituyen para la Administración Tributaria información tributaria relevante que debe reflejarse en los Estados Financieros de los contribuyentes.

Con relación al argumento del recurrente sobre las diferencias entre el Libro de Compras (debió decir Ventas) IVA y los importes declarados en el formulario 143, aclarando que el total de ventas e ingresos coincide con las declaraciones juradas y los datos del Libro de Ventas reflejan la facturación por lo que no se valoró correctamente este aspecto, cabe indicar que las diferencias entre las declaraciones juradas; los saldos contables y los Libros de Ventas fueron evidenciadas por los auditores externos (fs. 130-132 del expediente), aspecto que se plasmó en los Anexos 1 y 4 de la Información Complementaria Tributaria, y que oportunamente la empresa recurrente no subsanó ni rectificó, si consideraba que dicha información no refleja sus Estados Financieros.



Órgano Judicial

Con los argumentos anteriores, concluye solicitando se declare improbadada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución recurrida.

CONSIDERANDO III: Que el acto administrativo impugnado en el presente proceso emerge de la decisión contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0525/2007 emitida el 19 de septiembre de 2007 por la Superintendencia Tributaria General, que determinó confirmar la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0249/2007 de 25 de mayo, en consecuencia, se mantuvo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 231/2006 de 15 de diciembre de 2006 de la administración tributaria.

La revisión de los antecedentes administrativos evidencia los siguientes aspectos que son relevantes para la resolución de la causa:

1. El 6 de abril de 2006, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la Empresa AXS BOLIVIA SA con Orden de Verificación Interna, de 4 de abril de 2006 (fs. 3 a 4 de la Carpeta I de antecedentes administrativos), según la cual de la verificación de la Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros (Anexos Tributarios) y Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria de la gestión que cierra al 31 de diciembre de 2002, se detectaron diferencias en los Anexos Tributarios; por lo que se otorgó el plazo de diez (10) días hábiles para la presentación de los descargos correspondientes a las diferencias detectadas, término durante el cual, el ahora demandante, no presentó prueba alguna.
2. El 23 de octubre de 2006, la Administración Tributaria notificó a AXS BOLIVIA SA con la Vista de Cargo GD-GLP-DF-VC-34/06 de 28 de septiembre de 2006, en la que se determinó que no había declarado el total de sus ingresos gravados por IVA e IT correspondientes a abril, julio, septiembre y octubre de 2002, estableciendo una deuda tributaria de 478.139 UFV (suma integrada por 379.175 UFV por tributo omitido y 98.964 UFV a intereses), en la indicada resolución se otorgó el plazo de treinta (30) días para la presentación de pruebas. (fs. 53 a 55 y 60 de la Carpeta I).
3. El 23 de noviembre de 2006, AXS BOLIVIA SA presentó respuesta a la Vista de Cargo y señaló que la información contenida en los Anexos 1 y 4 de la Información Financiera Tributaria Complementaria a los Estados Financieros 2002 auditados fue incorrectamente expresada y que ambos cuadros contienen errores de fondo y de forma porque no corresponden con las cifras de los Estados Financieros; además que en los períodos noviembre y diciembre de 2002, los ingresos declarados fueron superiores a los ingresos gravados y que esas diferencias no fueron consideradas por la Administración Tributaria (fs. 66 a 69 Carpeta I),

3



7. Por su parte, la autoridad recurrida, en la instancia jerárquica señaló la imposibilidad de valorar las pruebas aportadas, en aplicación de los arts. 215 y 217 del Código Tributario, toda vez que los registros contables computarizados presentados extemporáneamente, incumplen los núms. 89 y 95, inc. a) de la RA 05-0043-99, concordantes con el art. 40 del Código de Comercio y por otra parte, con base en la Información Tributaria Complementaria confirmó las resoluciones de la Administración Tributaria y de la autoridad de alzada.

Establecidos los antecedentes que originaron la emisión de la resolución impugnada, se tiene que la empresa demandante controvierte la decisión de la autoridad impugnada, en razón de que no se consideró que cometió un error de carácter formal en la elaboración de los Anexos 1 y 4 de la Información Financiera y Tributaria Complementaria que en su criterio no pueden ser considerados en forma aislada de los Estados Financieros y la documentación contable de respaldo.

Sobre el particular, es menester señalar que el art. 36 de la Ley N° 843, al crear el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, prevé que éste se aplica sobre las utilidades resultantes de los estados financieros al cierre de cada gestión anual. De esa forma, el art. 1 del DS 26226 de 21 de junio de 2001, faculta a la administración tributaria a requerir la presentación de esos estados financieros con dictamen de auditoría financiera externa, en la forma, plazos y condiciones que reglamentariamente se disponga.

Por su parte, la Resolución Normativa de Directorio 10-0001-02 de 9 de enero de 2002, señala que los sujetos pasivos del impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, cuyas ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs15.00.000, están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales sus estados financieros **con dictamen de auditoría externa que además, deberá pronunciarse sobre la situación tributaria del contribuyente.**

Ahora bien, en autos consta que la administración tributaria mediante Orden de Verificación Interna 00051000009 de 4 de abril de 2006, determinó confirmar la Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros y Dictamen sobre dicha información de la gestión fiscal que cerró el 31 de diciembre de 2002 y que fuera presentada por la Empresa AXS BOLIVIA S.A., formulario del que se estableció una diferencia de Bs. 2.368.664 entre el total de ingresos gravados y los ingresos declarados según Form. 143 y la misma diferencia en relación al Form. 156, estableciéndose un tributo omitido de Bs. 378.986 (307.926 por IVA y 71.060 por IT). Resulta relevante considerar que el Dictamen de Auditoría Independiente sobre la revisión de la Información Financiera Tributaria, respecto al IVA, reveló la existencia de diferencias en varios meses del periodo (abril, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2002) unas a favor y otras en contra de la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

empresa, de igual modo, en el caso del IT en los mismos periodos, concluyéndose que la determinación efectuada emerge precisamente de la información proporcionada por la Empresa AXS BOLIVIA S.A. y de la opinión del auditor independiente.

Sobre el punto, durante el procedimiento tributario y en su demanda, la empresa demandante adujo que cometió un error de carácter formal en la elaboración de los Anexos 1 y 4 de la Información Financiera y Tributaria Complementaria y considera que dichos datos no podían considerarse en forma independiente de sus estados financieros; sin embargo, ambos documentos tienen el valor legal que les confiere precisamente el art. 1 del DS 26226 de 21 de junio de 2001, y es la documentación que sirvió de sustento para la determinación del tributo omitido, al haberse determinado una diferencia entre los resultados de los Estados Financieros y la Información Tributaria Complementaria.

Acusa también la vulneración del principio contable de registro, por el cual *"los hechos económicos se registran en el momento que se crean los derechos y obligaciones que ellos originen en tanto los ingresos y los gastos se contabilizan en el momento en que se incurren"*; sin embargo no fundamenta de qué manera fue vulnerado, teniendo en cuenta que la verificación efectuada por la Administración Tributaria fue efectuada precisamente, con base en la información proporcionada por la propia Empresa demandante

Con relación a la prueba de la demandante a la Vista de Cargo que no fue considerada por haber sido presentada fuera de plazo y en fotocopias simples y que no se tomó en cuenta el DS 28138, es menester recordar que dicha norma reglamentaria emitida el 17 de mayo de 2005, tenía como finalidad brindar mayor operatividad y celeridad a los trámites gestionados ante instancias del Poder Ejecutivo, facilitando la presentación de los requisitos exigidos para la tramitación de los mismos; por tanto, no resulta aplicable a los procedimientos tributarios que están reglados por la Ley N° 2492, norma especial de mayor jerarquía que es de preferente aplicación, consecuentemente, el argumento de la demandante no es válido.

Continuando con el análisis de los fundamentos esgrimidos por la demandante en su acción contencioso administrativa, se ha señalado que la norma es clara en cuanto establece que solo los Libros de Compras y Ventas IVA deben cumplir esos requisitos, no pudiendo la Superintendencia Tributaria General, homologar esa norma a los Libros Mayores que fueron debidamente notariados, hecho que posteriormente la autoridad demandada desconoció cuando indicó que son simples copias legalizadas, aspecto contradictorio que corrobora el hecho de que existió una incorrecta valoración de la prueba, vulnerando los arts. 81 y 76 de la Ley N° 2492. Sobre dicho argumento, se tiene que los antecedentes administrativos refieren que en la tramitación del recurso de alzada planteado, se requirió la presentación de la documentación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contable de la Empresa AXS BOLIVIA S.A., la cual finalmente, no fue valorada en razón de que los registros contables computarizados presentados no cumplían con el núm. 95 inc. a) de la Resolución Administrativa 05-0043-99 que señala: **95. Las empresas públicas o privadas que hayan optado u opten por utilizar sistemas mecánicos o electrónicos de contabilidad, previamente autorizados por el Registro de Comercio y el S.N.I.I., deberán cumplir con los siguientes deberes formales: a) Cuando la contabilidad se lleve mediante el uso de tarjetas y copias en hojas sueltas en forma mecánica o manual, en este último caso mediante los sistemas denominados "de calco" o "copiadores", se procederá de la forma siguiente: i) Las tarjetas y las hojas de cada gestión comercial anual, que formen un libro de contabilidad, serán encuadernados, foliados correlativamente y legalizados por ante Notario Público, dentro los 120 días posteriores a la fecha de cierre de gestión. ii) El Notario hará constar en el primer folio de los libros correspondientes a cada gestión comercial los siguientes datos: los datos generales de la empresa; la denominación del libro de contabilidad que está legalizando; y el número de folios, tarjetas u hojas de que consta. Asimismo, colocará su sello en cada una de las tarjetas y hojas correspondientes. (el resaltado es nuestro).**

Sobre el criterio de la autoridad de impugnación tributaria, corresponde señalar primero, que el art. 37 del Código de Comercio es claro al señalar que los comerciantes deberán llevar **obligatoriamente** los siguientes libros: Diario, Mayor y de Inventario y Balances, salvo que se les exijan específicamente otros libros, como es el caso del Libro de Ventas IVA y de Compras IVA; ahora bien, es evidente también, que el art. 40 del Código de Comercio es claro al señalar que *"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"*, demostrándose así que el argumento de la demandante carece de sustento en razón de que los Libros Mayores deben cumplir las formalidades señaladas en líneas anteriores. Corresponde señalar que las formalidades legales que se exigen no son vacías de contenido en razón de que la documentación contable de las empresas debe dar plena fe para fines tributarios y los propios de la sociedad, de ahí que se justifican en razón del cometido que persiguen.

A ello se añade, que el Código Tributario contiene normas absolutamente precisas en cuanto a los medios de prueba y específicamente el art. 217 inc. a), cuando señala que se admitirá como prueba documental a cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente, aspectos



que no fueron observados por la empresa demandante a quien correspondía la carga de probar que existió un error en sus registros y que en verdad, no existió la diferencia en sus ingresos y esto mediante su documentación contable, la cual no se encontraba en el expediente administrativo y que, conforme lo precedentemente analizado debió ser presentada acreditando el cumplimiento de los requisitos formales necesarios para también, acreditar su validez como prueba, el no haber sido admitidas no ha vulnerado el principio de verdad material en razón de que la prueba presentada y no valorada, no daba certeza de la realidad alegada por la demandante; es decir, de la existencia de un error contable y que no era evidente la diferencia de Bs. 2.368.664.15 detectada en la comparación de los Estados Financieros y la Información Tributaria Complementaria presentada por la Empresa AXS BOLIVIA S.A., concluyéndose entonces que por acción propia de la ahora demandante, no se pudo concretar la tarea de verificar sus registros contables para establecer o desmentir el error alegado.

Finalmente, respecto a las observaciones formuladas por la demandante a la opinión del Auditor Externo que emitió el Dictamen de Confiabilidad de sus Estados Financieros y de la Información Tributaria Complementaria, téngase presente el art. 3 del DS 26226 de 21 de junio de 2001, que señala: *“Los dictámenes de auditoría financiera externa deben contener, imprescindiblemente, pronunciamiento expreso sobre la situación tributaria del contribuyente, además de la información que el Servicio de Impuestos Nacionales reglamentariamente requiera”*; es decir, que la opinión emitida tiene valor probatorio hasta que no se demuestre lo contrario.

Consecuente con lo expuesto, esta Sala Plena concluye que la actuación de la autoridad demandada ha sido correcta, al haberse desvirtuado con base en los antecedentes administrativos los argumentos de la demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Empresa AXS BOLIVIA S.A. contra la Superintendencia Tributaria General, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0525/2007 de 19 de septiembre de 2007 pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal.