

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-CBA/RA 0296/2012

Recurrente: **Industrias de Aceite SA.**, legalmente representada por Juan Carlos Samur Aliss

Recurrido: **Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales**, legalmente representada por Ruth Esther Claros Salamanca

Expediente: **ARIT-CBA/0190/2012**

Fecha: **Cochabamba, 22 de octubre de 2012**

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Industrias de Aceite SA., legalmente representada por Balarezo Cino Renzo, conforme establece el Testimonio N° 3133/2011 y éste, a su vez mediante Testimonio N° 888/2012 de 16 de julio de 2012, delega poder a Juan Carlos Samur Aliss, mediante memorial presentado el 26 de julio de 2012 (fojas 60 a 62 vlt del expediente administrativo), interpuso Recurso de Alzada impugnando las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, manifestando los siguientes aspectos:

Que las Resoluciones Sancionatorias citadas, basan ilegalmente las multas interpuestas a FINO, señalando que no habrían cumplido con el deber formal de incluir el Tipo de Cambio Oficial en ciertas facturas, conforme dispone el inciso f) numeral 4 del párrafo I del Artículo 10 de la RND N° 10-0016-07. En ese sentido, en la etapa de descargos demostró a la Administración Tributaria, que no son facturas de mercado interno, sino facturas que responden a características especiales de "Facturación Comercial de Exportación" cuyo marco normativo es muy particular y distinto al invocado en la Resoluciones Sancionatorias por lo que genera que éstas tengan falta de tipicidad como establece el Artículo 148 del Código Tributario y es imprescindible que la conducta establecida se acomode perfectamente a la normada no pudiendo ampliar el alcance ni generalizar esta.

Arguye que, las facturas comerciales de exportación observadas, no deben contener obligatoriamente la exigencia citada en el inciso f) del numeral 4 del Artículo 10 de la RND 10-0016-07 y corroborado por el Anexo 5 de la citada norma, que contiene el modelos de la factura comercial de exportación sin consignar el tipo de cambio exigido por la Administración Tributaria, violando el principio de seguridad jurídica y de certeza legal según el AC 287/99-R.(debió decir SC 287/99-R) evidenciando que no existe el

deber formal de consignar el Tipo de Cambio Oficial en las Facturas Comerciales de Exportación y por ende no es posible aplicar la sanción dispuesta en el punto 6.6 del numeral 6 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07 ya que la conducta no se acomoda al tipo establecido en la citada norma.

En base a lo expuesto solicita en petitorio revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, dejando sin efecto las sanciones establecidas que hacen un total de UFV's 1.200.-.

CONSIDERANDO:

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Ruth Esther Claros Salamanca acredita personería conforme a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0296-12 de 29 de junio de 2012 que acompaña, por memorial presentado el 15 de agosto de 2012 (fojas 70 a 73 vlta. del expediente administrativo), respondió el Recurso con los siguientes fundamentos:

Que el actuar de la Administración Tributaria esta enmarcada en la normativa tributaria vigente y no tiene nada ilegal conforme demuestran los antecedentes administrativos, y si bien el contribuyente ha demostrado que las facturas observadas responden a la característica especial de "Facturación Comercial de Exportación", estas están igualmente normadas por el Artículo 10 párrafo V de la RND 10-0016-07 y detalladas en los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo articulado, por lo que el sujeto pasivo se encuentra sometido a normas legales establecidas; además, aclara que el mismo Artículo señala "pudiendo adecuar el formato", en el entendido de adaptar acomodar y en ningún caso permite u autoriza omitir como entendió erróneamente el contribuyente.

Señala respecto a la tipicidad que, la conducta del contribuyente se encuentra tipificada en los Artículos 166 respecto a la competencia de la Administración Tributaria, y Artículo 168, ambos del Código Tributario que refiere a la conducta contraventora; bajo ese contexto, la conducta del contribuyente es muy clara respecto al incumplimiento a deberes formales y la obligatoriedad de este en seguir la normativa boliviana al margen de las relaciones comerciales internacionales que pueda mantener y en ningún momento vulneró ningún derecho invocado por el recurrente y queda demostrado que por desconocimiento o por capricho Industrias de Aceite SA., no cumplió con la obligación a la que tenia responsabilidad..

En base a lo expuesto, solicita en petitorio la confirmación de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012.

CONSIDERANDO:

Interpuesto el Recurso de Alzada, cumpliendo con las formalidades previstas en los Artículos 143 de la Ley 2492 y 198 de la Ley 3092 (incorporación del Título V al Código Tributario Boliviano), revisados los antecedentes, compulsados los argumentos formulados por las partes, como verificada la documentación presentada y realizado el análisis técnico y legal, se evidencia:

Relación de Hechos:

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, el 28 de febrero de 2012, emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencionales Nos. 25-00072-12, 25-00079-12, 25-00069-12 y 25-00080-12, notificados personalmente al representante legal del sujeto pasivo el 23 de marzo de 2012, por Incumplimiento a Deberes Formales por presentar facturas sin considerar el Tipo de Cambio Oficial correspondiente a la fecha de la transacción (fojas 186, 308 y 398 de antecedentes administrativos).

El 12 de abril de 2012, Industrias de Aceite SA., presentó descargos a los Autos Iniciales de Sumario Contravencionales, argumentando que las notas fiscales observadas contienen características especiales por corresponder a "Facturación Comercial de Exportación" y éstas según la norma, "pueden adecuar" su formato y la información a consignar en función a las particularidades y necesidades de la actividad sin cumplir obligatoriamente la exigencia del inciso f) numeral 4 párrafo I del Artículo 10 de la RND 10-0016-07 (fojas 158, 160, 280, 281, 370, 371, 537 y 538 de antecedentes administrativos).

Los informes Cite: SIN/GGC/DGRE/INF/00127/2012, 00122/2012, 00126/2012 y 00125/2012 de 2, 25, 27 de abril y 2 de mayo de 2012 respectivamente, emitidos por el SIN, señalan en la parte conclusiva que los descargos presentados fueron evaluados como insuficientes para probar la inexistencia del ilícito y ratifican las sanciones establecidas en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, recomendando remitir el expediente al Departamento Jurídico para la emisión de la Resoluciones

Sancionatorias correspondientes (fojas 174, 176, 296, 297, 386, 387, 553, 554 de antecedentes administrativos).

Las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, resuelven sancionar a Industrias de Aceite SA., con la multa de UFV's 400.-, UFV's 200.-, UFV's 200.-, UFV's 400.- respectivamente de conformidad al numeral 1) del Artículo 161 y párrafo I del Artículo 162 de la Ley 2492 y la RND 10-0037-07 (Anexo A Punto 6.6 del numeral 6) mismas que fueron notificadas mediante cédula el 6 de julio de 2012 (fojas 178, 180 vlt., 301, 302 vlt., 391, 392 vlt., 558, 559 vlt. de antecedentes administrativos).

Marco Normativo y Conclusiones:

El Artículo 143 de la Ley 2492, establece que el Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. las Resoluciones Determinativas; 2. Resoluciones Sancionatorias, entre otras, indicando asimismo que este Recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado, por su parte en párrafo IV del Artículo 198 de la referida norma, dispone que la autoridad actuante deberá rechazar el Recurso cuando se interponga fuera del plazo previsto en la presente Ley, o cuando se refiera a un Recurso no admisible o un acto no impugnado.

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (CTB) LEY 2492

Artículo 5 (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).-

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en éste Código.

Artículo 64 (Normas Reglamentarias Administrativas).-

La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Artículo 65 (Presunción de Legitimidad).-

Los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece.

Artículo 162 (Incumplimiento de Deberes Formales).-

I. El de que 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 ira desde Cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50UFV`s) a Cinco Mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5.000UFV`s). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

LEY 843

Artículo 13 (Registros).-

El Reglamento dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros que deberán llevar los responsables.

DS 21530

Artículo 13 (Registros).-

Las normas a que se debe ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros que deberá llevar el contribuyente, según lo dispone el Artículo 13 de la Ley N° 843, serán las contenidas en la norma administrativa que dicte la Dirección General de Impuestos Internos.

RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0016-07

Artículo 1 (Objeto).-

En el marco de lo dispuesto por el Artículo 13 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) concordante con el Artículo 13 del Decreto Supremo N° 21530 (Reglamento del IVA), la presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto reglamentar:

i) Las modalidades de facturación que integran el NSF-07 y sus características especiales, así como las definiciones conceptuales de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y demás elementos técnicos que deberán emplearse en la elaboración y emisión de estos documentos.

Artículo 10 (Formato General).-

I. Los sujetos pasivos o terceros responsables del IVA, en función a la(s) modalidad(es) de facturación por la(s) que optare(n), deberán aplicar en las facturas o notas fiscales los siguientes formatos e información mínima, según corresponda (ver Anexo 1):

4. Datos de la Transacción Comercial.- (parte central):

f) Tipo de cambio oficial de venta correspondiente a la fecha de la transacción, cuando la operación sea en moneda extranjera. Para el caso de entidades del sistema financiero nacional, estas podrán utilizar el tipo de cambio de moneda extranjera, de acuerdo a disposiciones emitidas por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras.

V. Las facturas o notas fiscales con la Característica Especial Facturación Comercial de Exportación, deberán consignar la misma información establecida en el párrafo I del presente Artículo (excepto la del inciso c) del numeral 4 del mismo párrafo), pudiendo adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo párrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad (ver Anexo 5).

RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO Nº 10-0037-07

DEBER FORMAL	SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO A DEBER FORMAL PERSONAS JURÍDICAS
6.6 Emisión de facturas o notas fiscales cumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica.	De 1 a 100 facturas en un periodo 200.- UFV De 101 a 1.000 facturas en un periodo 400.- UFV

Industrias de Aceite SA., interpuso Recurso de Alzada contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, notificadas el 6 de julio de 2012 mediante cédula al Representante Legal, de las que observó la falta de tipicidad en la figura contravencional, ya que las facturas observadas no deben contener obligatoriamente lo mencionado en el inciso f) del Artículo 10 de la RND 10-0016-07 y que el modelo expuesto en el Anexo 5 no contiene esta información y la Administración Tributaria sostiene que no puede incluir modelos con cada particularidad por lo que se viola el principio de seguridad jurídica y certeza legal. Por lo que solicita revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias.

Conforme se tiene de la revisión y verificación de los antecedentes administrativos, el recurrente solicita revocar en su totalidad las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, por vulnerar el Principio de Seguridad Jurídica y el de Certeza Legal, principalmente motivado por la falta de tipicidad; como se puede evidenciar en los Autos iniciales de Sumario Contravencionales N° 25-00072-12, N° 25-00079-12, N° 25-00069-12 y N° 25-00080-12 por la presentación de ciento cuarenta y cuatro (144) facturas en el periodo julio/2010, ochenta y tres (83) facturas en el periodo abril/2009, cincuenta y un (51) facturas en el periodo mayo/2011 y ciento veintiséis (126) facturas en el periodo octubre/2009; sancionadas con UFV's 400.-, UFV's 200.-, UFV's 200.- y UFV's 400.-, respectivamente (fojas 2, 186, 308 y 398 de antecedentes administrativos) y las consecuentes Resoluciones Sancionatorias Nos.18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012 (fojas 179-180, 301-302, 391-392 y 558-559 de antecedentes administrativos), actuados que fueron notificados el 23 de marzo de 2012.

Continuando con la revisión, se evidencia que, los informes Cite: SIN/GGC/DGRE/INF/00127/2012, 00122/2012, 00126/2012 Y 00125/2012 de 25, 27 de abril y 2 de mayo de 2012 respectivamente, en la parte conclusiva señalan que los descargos presentados fueron evaluados como insuficientes para probar la inexistencia del ilícito y ratifican las sanciones establecidas en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, recomendando remitir el expediente al Departamento Jurídico para la emisión de la Resoluciones Sancionatorias correspondientes (fojas 175, 176, 296, 297, 386, 387, 553, 554 de antecedentes administrativos).

Al respecto, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 "Nuevo Sistema de facturación NSF-07" de 18 de mayo de 2007, que reglamenta las modalidades de facturación que integran la mencionada normativa y sus características especiales, así como las definiciones de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y demás elementos técnicos; establece en el numeral 4 del Artículo 10, los datos que una factura o nota fiscal deberá contener respecto de la transacción incorporado como formato general lo detallado en el inciso f) que señala: "Tipo de cambio Oficial de venta correspondiente a la fecha de la transacción, cuando la operación sea en moneda extranjera.", es así, que la Administración Tributaria sanciona al recurrente conforme lo establece el Artículo 162 de la Ley 2492 y según la RND N° 10-0037-07, en su Anexo Consolidado A, numeral 6.6, en función al número de facturas presentadas.

Ahora bien, en atención a la observación del recurrente sobre la falta de tipicidad en la figura contravencional y adicionalmente el argumento sobre que las facturas corresponden a una característica especial como es la Facturación Comercial de Exportación, corresponde aclarar, que en el presente caso, se observa la aplicación de la Resolución Normativa que reglamenta y detalla en esencia la aplicación del Código Tributario respecto al contenido de una factura o nota fiscal. En ese sentido, la RND N° 10-0016-07 emitida para **reglamentar las modalidades de facturación que integran el NSF-07 y sus características especiales, así como las definiciones conceptuales de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y demás elementos técnicos**, y en su Capítulo II – Aspectos Técnicos de las Facturas o Notas Fiscales Artículo 10 señala literalmente: “Los sujetos pasivos o terceros responsables del IVA, en función a la(s) modalidad(es) de facturación por la(s) que optare(n), deberán aplicar en las facturas o notas fiscales **los siguientes formatos e información mínima**, según corresponda (ver Anexo 1) (las negrillas son nuestras).

Las Resoluciones Normativas de Directorio, se constituyen en fuente de Derecho Tributario, según Artículo 5 numeral 7) de la Ley 2492, en el caso que se atiende, la RND 10-0016-07, que regula el sistema de facturación vigente, siendo parte integrante de esta resolución el Anexo 5, coadyuva en la definición de las modalidades de facturación y sus características especiales, tal como se expresa en su Artículo 1, inciso i). En consecuencia, *el mencionado modelo representa una exposición gráfica de lo que se describe literalmente en el Artículo 10 párrafo I y párrafo V de la referida RND*. Por tanto, las facturas comerciales de exportación emitidas por el recurrente, no son contrarias al modelo establecido en el Anexo 5.

Ahora bien, las modificaciones del sistema de facturación, incluidas por la RND 10-0032-07, con relación a las facturas comerciales de exportación, no están relacionadas con el tipo de cambio extrañado y exigido por la entidad fiscal, por tanto, queda claro que los mencionados datos, siguen sometidos a lo dispuesto en la descripción gráfica expuesta en el anexo 5 de la RND 10-0016-07.

Por otro lado, es importante mencionar que las resoluciones señaladas, son disposiciones emitidas como parte de las actuaciones de la Administración Tributaria, en función a lo establecido en el Artículo 64 de la Ley 2492 y Artículo 13 de la Ley 843 y del DS 21530, buscando ajustar la forma de emisión de las facturas, notas fiscales, o documentos equivalentes. Asimismo, el Artículo 65 del Código Tributario establece que *los actos de la entidad recurrida, se presumen legítimos siendo ejecutivos, tanto la*

parte narrativa como los ejemplos gráficos, por estar sometidos a Ley, no existiendo posibilidad alguna de obviarse lo expresado en el Anexo 5 de la RND 10-0016-07, toda vez que el mismo, como se expreso, representa gráficamente lo expuesto en el Artículo 10, parágrafo I y V por lo que es parte integrante de dicha Resolución.

En consecuencia, se advierte que las facturas comerciales de exportación, son concordantes con el Anexo 5 de la RND 10-0016-07, que se constituye en una descripción gráfica de lo señalado en su Artículo 10, parágrafo I y V, no existiendo contravención que deba ser sancionada como pretende la Administración Tributaria en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, por lo que corresponde a esta instancia recursiva revocar totalmente las Resoluciones sancionatorias impugnadas.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente al Director Ejecutivo Regional, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en primera instancia en sede administrativa la Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, emitidas por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso de Alzada.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, designado mediante Resolución Suprema N° 06654 de 12 de enero de 2012, con las atribuciones conferidas por el Artículo 140 de la Ley 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley 3092 y el Artículo 141 del DS 29894.

RESUELVE:

PRIMERO.- REVOCAR TOTALMENTE las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00104-12, 18-00105-12, 18-00106-12 y 18-00107-12 de 25 de junio de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra Industrias de Aceite SA., sea de conformidad con el inciso a) del Artículo 212 de la ley 2492 Código Tributario Boliviano.

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, 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 y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.