

RESOLUCION DE RECURSO JERARQUICO STG-RJ/0117/2007

La Paz, 19 de marzo de 2007

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba.

Sujeto Pasivo: **Rubén Darío Sánchez Castillo.**

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por María Elena Ramallo Zamora.

Número de Expediente: **STG/0077/2007//ITD/TJA/0062/2006**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por RUBÉN DARÍO SÁNCHEZ CASTILLO (fs. 33-33vta. del expediente); la Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada (fs. 31-31vta. del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0117/2007 (fs. 52-61 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Recurrente.

El contribuyente RUBÉN DARÍO SÁNCHEZ CASTILLO, interpone Recurso Jerárquico (fs. 33-33vta. del expediente) impugnando la Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, argumentando lo siguiente:

- i. Señala que conforme se tiene de la declaración testifical cursante en obrados, se ha demostrado que cuando Nimia Velásquez, funcionaria de Radio FIDES, se apersonó al SIN a solicitar la dosificación de facturas y fue el propio funcionario de la Administración Tributaria quien llenó mal los datos en el formulario de dosificación de facturas, consignando datos diferentes a los indicados e induciendo a error, lo que generó posteriormente una multa. Esta situación fue de pleno conocimiento de la

Gerente Distrital Tarija del SIN, a quien se dió la explicación de lo ocurrido en la dosificación de facturas y sólo después de un año de la solicitud de la anulación del Acta de Infracción N° 107689, se emite la Resolución Sancionatoria N° 085/2006 imponiendo la multa con 3.000.- UFV's, importe desproporcionado que no toma en cuenta que el directo responsable fue el funcionario del SIN y a momento de resolver el Recurso de Alzada, no se valoró la prueba testifical ni menos se le hizo referencia alguna.

- ii. Por ello que dentro del término hábil y al amparo de lo dispuesto en los arts. 131, 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) interpone Recurso Jerárquico y solicita se revoque parcialmente la Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, reduciendo en consecuencia el monto de la multa de manera que guarde relación con el hecho tipificado, toda vez que el monto de la multa escapa a sus posibilidades económicas para poder cancelar. Asimismo, solicita se considere en calidad de prueba la declaración de los testigos María Nimia Velásquez Almazán de Flores y Julio César Fernández Paz, adjuntas al expediente.

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

La Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba (fs. 31-31vta. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Sancionatoria N° 85/2006 de 11 de agosto de 2006, con los siguientes fundamentos:

- i. Se evidencia que en el formulario 300-3347 Versión 1, referente a la solicitud de habilitación de notas fiscales, suscrita por María Velásquez, representante legal de Radio Fides Tarija SRL, la imprenta autorizada para franquear los talonarios de facturas, es la que pertenece a Blanca Paulina Morales Farfán, con NIT 1820425012, y no la imprenta CONTINENTAL, de propiedad del recurrente Rubén Darío Sánchez Castillo, quien al imprimir dichas notas fiscales sin autorización del SIN, incurrió en la contravención establecida por el art. 160 inc. 5) de la Ley 2492 (CTB) y art. 6 de la RA 05-0043-99.
- ii. La contravención tributaria motivo de sanción ha sido reconocida por el recurrente en su memorial de 12 de octubre de 2005, corroborado por el tenor del Recurso de Alzada, y al no haber desvirtuado la infracción impositiva, corresponde confirmar la Resolución Sancionatoria impugnada.

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° 085/2006, de 11 de agosto de 2006, se inició el **06 de septiembre de 2006** (fs. 9-10 del expediente), como se evidencia en el cargo de recepción. En este sentido, tanto en la **parte adjetiva o procesal** como en la **parte material o sustantiva** corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB), y las normas reglamentarias conexas, toda vez que el Acta de Infracción fue labrada el 23 de septiembre de 2005.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

En 31 de enero de 2007, mediante nota CITE: STR/CBA/IT/OF.0003/2007 de 29 de enero de 2007, se recibió el expediente ITD/TJA/0062/2006 (fs. 1-38 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 31 de enero de 2007 (fs. 40-41 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 31 de enero de 2007 (fs. 42 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092, vence el 19 de marzo de 2007, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Antecedentes de hecho:

- i. En 23 de septiembre de 2005, la Gerencia Distrital Tarija del SIN labró el Acta de Infracción 107689-F.4444, contra la imprenta COTINENTAL, de propiedad de Rubén Darío Sánchez Castillo, señalando que el contribuyente no ha observado los numerales 6 y 107 de la RA 05-0043-99, incumpliendo el num. 11 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB), sanción establecida en el num. 6.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, por concepto de impresión de facturas incumpliendo las condiciones y formalidades establecidas en normas específicas; concediéndole un plazo de 20 días corridos a partir de esta fecha, para que pueda presentar descargos, alegaciones,

documentos e informaciones que crea convenientes para hacer valer su derecho, caso contrario deberá cancelar una multa de 3.000 UFV's al tipo de cambio vigente a la fecha de pago (fs. 3 de antecedentes administrativos).

- ii. En 12 de octubre de 2005, Rubén Darío Sánchez Castillo, mediante memorial, impugna el Acta de Infracción 107689, señalando que en 22 de agosto de 2005, Nimia Velásquez funcionaria de Radio FIDES, se apersonó a su imprenta y solicitó la impresión de talonarios de facturas, no habiéndose percatado en ese momento que dicha dosificación era para otra imprenta, error involuntario que se cometió debido a que el nombrado cliente utiliza siempre sus servicios; el cual a tiempo de recabar su dosificación ante el SIN, dio el nombre de su imprenta, pero el funcionario del SIN cometió el error al dosificar para otra imprenta, situación que no fue advertida por su cliente, quien solicitó a la Gerencia Distrital del SIN se re-direccione la dosificación a nombre de la imprenta CONTINENTAL, debido a que no se produjo ningún daño económico al fisco, sino de un simple error subsanable, solicitando la anulación del Acta de Infracción y archivo de obrados (fs. 5-5vta de antecedentes administrativos).
- iii. En 26 de octubre de 2005, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Tarija del SIN, emitió el informe CP/028/05, en el que concluye que los descargos presentados por Rubén Darío Sánchez Castillo no son suficientes para dejar sin efecto el cobro del Acta de Infracción, debido a que el contribuyente expresa claramente que cometió un error involuntario al recibir la dosificación y realizar el trabajo de la impresión de facturas que estaba dirigida a otra imprenta y que el hecho de que Radio Fides Tarija SRL hubiera solicitado que la dosificación sea para la imprenta Continental, de propiedad de Rubén Darío Sánchez Castillo, no justifica que una vez impresa la dosificación consignando el nombre de la imprenta equivocada, ésta ya fue aceptada y firmada; sin embargo, el error podría ser subsanado anulando la orden de dosificación, por lo que corresponde la sanción impuesta al contribuyente, (fs. 10-14 de antecedentes administrativos).
- iv. En 18 de agosto de 2006, la Gerencia Distrital Tarija del SIN notificó personalmente a Rubén Darío Sánchez Castillo, con la Resolución Sancionatoria 085/2006, de 11 de agosto de 2006, en la que se resuelve sancionar al contribuyente con el pago de la multa de UFV's 3.000.-, por Incumplimiento de Deberes Formales, importe que deberá ser cancelado de conformidad con el art. 47 de la Ley 2492 (CTB) dentro del plazo de veinte (20) días, ante la institución bancaria autorizada por ley bajo conminatoria de cobrarse por la vía de ejecución tributaria en caso de incumplimiento (fs. 18-20 de antecedentes administrativos).

IV. 2. Alegatos de las partes

IV.2.1 Alegatos de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria representada legalmente por María Elena Ramallo Zamora, en virtud al Memorando 0130-07, de 26 de febrero de 2007, presentó memorial de alegatos en 27 de febrero de 2007 (fs.46-48 del expediente), indicando lo siguiente:

- i. No es evidente que los funcionarios de la Gerencia Distrital Tarija del SIN, en la solicitud de notas fiscales realizada por el contribuyente Radio FIDES Tarija SRL, hayan llenado datos diferentes a los indicados por su apoderada, consiguientemente, no se pudo haber inducido en error al recurrente, en la impresión de facturas.
- ii. Señala que la sanción impuesta en la Resolución Sancionatoria 085/2006 emergente del Acta de Infracción 107689, imponiendo la sanción de 3.000 UFV's al contribuyente Rubén Darío Sánchez Castillo por haber incumplido el deber formal establecido por el numeral 11 del art. 70 de la ley 2492 (CTB) y numerales 6 y 107 de la RA N° 05-0043-99, siendo legalmente emitida conforme a la normativa vigente; consiguientemente no existe desproporción con relación a los hechos.
- iii. Indica que la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA-RA-0168/2006, es el resultado de un análisis legal en conjunto de toda la documentación cursante en antecedentes basado en normas legales aplicables al presente; tan es así que el propio recurrente Rubén Darío Sánchez Castillo reconoce el error cometido para la impresión de facturas del contribuyente Radio FIDES Tarija SRL, situación que se encuentra plasmada en sus memoriales presentados ante la Administración Tributaria e Intendencia Tributaria Regional.
- iv. Señala que, al existir reconocimiento expreso de parte del recurrente de haber cometido un error involuntario, dicha declaración constituye prueba idónea de haberse cometido el incumplimiento del referido deber formal, conforme lo dispone el parágrafo I del art. 1322 del Código Civil, art. 426 concordante con el art. 409 ambos del Código de Procedimiento Civil, aplicable al presente caso conforme lo dispone el parágrafo II del art. 5 de la Ley 2492 (CTB), por lo que solicita la confirmación en todas sus partes de la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0168/2006; consiguientemente que se mantenga firme e inalterable la Resolución Sancionatoria 085/2006, de 11 de agosto de 2006.

IV.3. Antecedentes de derecho

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

Art. 77.- (Medios de Prueba).

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrán por no ofrecidos.

Art. 160.- (Clasificación de contravenciones tributarias)

5. Incumplimiento a los deberes formales

Art. 161.- (Clases de sanciones). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda, con:

1. Multa

Art. 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.

ii. Ley 3092 o de Procedimientos para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico aplicables ante la Superintendencia Tributaria.

Art. 216.- (Prueba Testifical).

I. La prueba testifical sólo servirá de indicio. En la prueba testifical, la declaración de testigos se registrará por escrito.

iii. Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004.

Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN GENERAL

6. Deberes Formales relacionados con facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

6. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON FACTURAS, NOTAS FISCALES O DOCUMENTOS EQUIVALENTES.	Sanción personas jurídicas
6.1 Impresión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes cumpliendo las condiciones y formalidades establecidas en normas específicas (para las imprentas).	3.000 UFV's

iv. Resolución Administrativa N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999

6. Los trabajos de impresión de las Facturas Notas Fiscales, remitidos, cartas de porte, similares y "tickets" para máquinas registradoras **se efectuarán únicamente en aquellas imprentas legalmente establecidas y autorizadas por el Servicio Nacional de Impuestos Internos** (las negrillas son nuestras).

107.- Una vez autorizada la habilitación de Notas Fiscales, **las imprentas tienen la obligación de controlar que la impresión de las mismas**, se sujeten a los datos consignados en los Formularios N° 300 - 3347-1, respetando estrictamente la cantidad y rango del Número de Facturas asignado por la Administración Tributaria. Para el efecto, previo a la entrega de las mismas procederá a verificar los datos de la dosificación con el validador de facturas (las negrillas son nuestras).

IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.

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

- i. El recurrente, Rubén Darío Sánchez Castillo, en el presente Recurso Jerárquico aduce que a tiempo de resolver el Recurso de Alzada no se valoró como descargo la prueba testifical efectuada por la funcionaria de Radio FIDES SRL, ni mucho menos se hizo referencia alguna, ya que fue el propio funcionario de la Administración Tributaria quien indujo a cometer el error que generó posteriormente una multa, pidiendo se revoque parcialmente la Resolución recurrida, reduciendo el monto de la multa de manera racional que guarde relación con el hecho tipificado y se tenga en calidad de prueba la declaración de los testigos María Nimia Velásquez Almazán de Flores y Julio César Fernández Paz.

- ii. Al respecto, cabe señalar que la contravención tributaria es la violación de la norma jurídica que establece las obligaciones tributarias sustanciales y formales. Al efecto, se debe comprender que *“la contravención tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que por un lado, tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro, la infracción tributaria es contravencional y no delictual, ya que el delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común, mientras que la contravención viene a ser una falta de colaboración, una omisión de ayuda, donde los derechos de los individuos están en juego de manera mediata, donde el objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública”*. (Héctor Villegas, p. 377-378).
- iii. Es decir que existe *delito tributario* cuando ocurre una agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que hay *contravención tributaria* cuando se perturba las normas mediante **la omisión de la ayuda requerida**, a la actividad que desarrolla el Estado para materializar sus derechos tributarios.
- iv En este entendido, la Ley 2492 (CTB), en el art. 160, clasifica las contravenciones tributarias, dentro de los cuales se encuentra el incumplimiento de los deberes formales; el art. 161 establece que quien incumpla los deberes formales establecidos en la Ley 2492 (CTB), disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a 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 los límites que determine el reglamento. En este sentido, la Administración Tributaria mediante Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, especifica los alcances de las Contravenciones Tributarias, clasificando y detallando los deberes formales de los sujetos pasivos o terceros responsables; establece las sanciones para cada incumplimiento de deberes formales, y desarrollar los procedimientos de imposición de sanciones, por lo que el incumplimiento deberes formales relacionados con la impresión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes que no cumplen las condiciones y formalidades establecidas en normas específicas (para las imprentas), es sancionado con una multa de 3.000.- UFV's, conforme dispone el num. 6.2 del inc. A) del Anexo de la RND 10-0021-04.

- v. En el presente caso, de la valoración y compulsión de antecedentes administrativos, se evidencia que el 22 de agosto de 2005, Radio FIDES Tarija SRL, solicitó a la habilitación de notas fiscales ante la Administración Tributaria con el F. 3347-1 (fs. 10-11 de antecedentes administrativos) en el que claramente se muestra el NIT 1820425012 y **la imprenta de Blanca Paulina Morales Farfán**, declaración jurada que se encuentra firmada por la titular o representante legal del solicitante de habilitación de las notas fiscales en el presente caso, por Nimia Velásquez A. funcionaria de Radio FIDES Tarija SRL, por lo que el contribuyente debió efectuar el trabajo de impresión a la imprenta autorizada; sin embargo, dicho trabajo fue realizado por **la imprenta CONTINENTAL de propiedad de Rubén Darío Sánchez Castillo**, que no cuenta con la autorización de la Administración Tributaria, incurriendo en la contravención establecida por el art. 160, inc. 5) de la Ley 2492 (CTB), y nums. 6 y 107 de la RA 05-0043-99, al efectuar un trabajo de impresión de Notas Fiscales cuando no le correspondía efectuar dicha impresión.
- vi. En este entendido, la Administración Tributaria, correctamente, labró el Acta de Infracción 107689 contra Rubén Darío Sánchez Castillo, el 23 de septiembre de 2005, por la impresión de facturas incumpliendo las condiciones y formalidades establecidas en el num. 6 y 107 de la RA 05-0043-99.
- vii. Respecto a las pruebas presentadas por el recurrente RUBÉN DARÍO SÁNCHEZ CASTILLO, consistentes en la declaración de los testigos María Nimia Velásquez Almazán de Flores y Julio César Fernández Paz (fs. 24 y 26 del expediente), cabe indicar que el art. 77-I de la ley 2492 (CTB), concordante con el art. 216 de la Ley 3092, señala que podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. La prueba testifical sólo se admitirá con validez de **indicio**, entendido este término como *“presunciones” (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Ossorio, pag. 508)*. En este entendido, no constituyen las pruebas testificales prueba plena que desvirtúe la pretensión de la Administración Tributaria, más aún cuando dichas pruebas demuestran que el contribuyente incurrió en error involuntario; sin embargo, la contravención se produjo; consiguientemente, la Administración Tributaria aplicó correctamente la sanción prevista por ley y la norma reglamentaria.
- viii. En consecuencia, se evidencia que el contribuyente incurrió en una contravención del deber formal, haciéndose pasible a la sanción impuesta por la Administración Tributaria, por lo que corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada,

dictada por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, por estar demostrada la contravención tributaria prevista en los arts. 160 y 162 de la Ley 2492 (CTB) y sancionada conforme al num. 6.1 del Anexo A de la RND 10-0021-04.

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-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, 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:

CONFIRMAR la Resolución STR-CBA/RA 0168/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada dictada por el Superintendente Tributario Regional La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la RUBÉN DARÍO SÁNCHEZ CASTILLO contra la Gerencia Distrital Tarija del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en consecuencia, queda firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 85/2006, de 11 de agosto de 2006, conforme al art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

Fdo. Rafael Verrgara Sandóval
SUPERINTENDENTE TRIBUTARIO
GENERAL INTERINO
Superintendencia Tributaria General