

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0180/2007

La Paz, 03 de mayo de 2007

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-CBA/RA 0162/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba.

Sujeto Pasivo: **Estación de Servicio Cochabamba SRL**, representada legalmente por Célida Caero de Marañón.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Mario Cazón Morales.

Número de Expediente: **STG/0086/2007//CBA/0090/2006**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Célida Caero de Marañón en representación legal de la Estación de Servicio Cochabamba SRL (fs. 58-59 vta. del expediente); la Resolución STR-CBA/RA Nº 0162/2006 del Recurso de Alzada (fs. 56-56vta. del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0180/2007 (fs. 74-89 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos del Recurrente.

La Estación de Servicio Cochabamba SRL, representada legalmente por Célida Caero de Marañón, conforme acredita mediante Testimonio de Poder 1421/2006, de 23 de agosto de 2006, interpone Recurso Jerárquico (fs. 58-59vta del expediente) impugnando la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0162/2006, de 22 de diciembre de 2006, emitida por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba, con los siguientes argumentos:

- i. Menciona que en aplicación del debido proceso en materia probatoria, toda decisión judicial o administrativa debe responder a los hechos probados en el proceso tributario, donde los involucrados tengan derecho a aportar, conocer y controvertir pruebas, siendo necesario que cada medio cumpla con todas las formalidades

exigidas por ley; caso contrario se generará la nulidad de la prueba aportada, situación considerada en el num. 6 del art. 68 de la Ley 2492 (CTB) e inc. c) del art. 4 de la Ley 2341 (LPA), que establecen que la actividad administrativa se regirá asegurando a los administrados el debido proceso, en estricto cumplimiento de las leyes vigentes.

- ii. Indica que en el presente caso el SIN inició de oficio el sumario contravencional por incumplimiento del Deber Formal de presentar la información tributaria complementaria a los Estados Financieros con cierre al 31 de diciembre de 2004; sin embargo, de la valoración de antecedentes, se evidencia que se cumplió con el deber formal de presentar la información tributaria complementaria dentro del plazo legalmente establecido, documentos que se constituyen en elementos sustanciales en el momento de verificar el cumplimiento de la obligación tributaria.
- iii. Manifiesta que presentó al SIN la documentación solicitada antes de cualquier requerimiento administrativo, situación que es desconocida por la propia Administración Tributaria al no haberla valorado en la Resolución Sancionatoria 73/2006, incumpliendo el art. 69 de la Ley 2492 (CTB), ya que se debe presumir que el sujeto pasivo cumplió sus obligaciones tributarias, hasta que en debido proceso de determinación o prejudicialidad, el SIN pruebe lo contrario, es decir que no debe vulnerarse el derecho al debido proceso ni el derecho a la defensa del contribuyente consagrados en el art. 16 de la CPE, como ocurrió en el presente caso al no haberse valorado ni compulsado la documentación presentada en instancia administrativa.
- iv. Indica que el proceso sancionador sólo debe iniciarse con un acto emitido por la Gerencia Distrital del SIN y no a través de un Acta de Infracción firmada por funcionarios operativos que carecen de la competencia y la jurisdicción legal para otorgar plazos probatorios y establecer otros procedimientos, tal como dispone el art. 166 de la Ley 2492 (CTB) que señala que la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones, competencia que sólo debe ser ejercida por el Gerente Distrital del SIN, tal como lo dispone el inc. c) del art. 10 del DS 26462 reglamentario de la Ley 2166 del SIN.
- v. Aduce que el Acta de Infracción sólo debe corresponder a lo establecido en el art. 77-III de la Ley 2492 (CTB), que indica que las actas extendidas en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario; en ese entendido indica que no puede considerarse que el Acta de Infracción pueda ser asimilada o suplir un auto inicial de

sumario contravencional; asimismo el art. 103 del mismo cuerpo legal indica que la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento, se levantará un Acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento, es decir que dichos funcionarios no tienen la competencia reservada a un funcionario jerárquico para identificar ilícitos y otorgar plazos de descargo.

vi. Agrega que el art. 168-III de la Ley 2492 (CTB) contradice las normas ya citadas, porque un Acta no puede establecer una contravención, suplir al auto inicial de sumario contravencional ni indicar el plazo para presentar descargos; así señala que con un solo acto en el sumario contravencional, se debe dar inicio al proceso sancionador, además que sólo puede ser emitido por la Gerencia Distrital del SIN. Al efecto, considera que se utilizó dicho artículo indebidamente, por funcionarios incompetentes, viciando de nulidad sus actos y restringiendo los derechos constitucionales del contribuyente.

vii. Finalmente, por todo lo expuesto, solicita se dicte resolución revocando la Resolución del Recurso de Alzada STR-CBA/RA 0162/2006 y en consecuencia se declare la inexistencia de la contravención tributaria de Incumplimiento de Deberes Formales.

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

La Resolución STR-CBA/RA 0162/2006, de 22 de diciembre de 2006, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Cochabamba (fs. 56-56vta. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Sancionatoria 73/2006, de 26 de junio de 2006, dictada por el Gerente Distrital Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, con los siguientes fundamentos:

- i. Los arts. 36 y 37 de la Ley 843, disponen la obligatoriedad de elaborar los estados financieros, y el art. 1 del DS 26226 faculta a la Administración Tributaria a definir y reglamentar la forma, plazo y condiciones de presentación de los Estados Financieros con dictamen de auditoría externa.
- ii. En su art. 4, la RND 10-0015-02 establece la obligatoriedad de los sujetos pasivos de entregar sus estados financieros cuando las ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs1.200.000.-; así, de la revisión documental, se tiene que el informe de determinación de Impuestos a las Transacciones de la Estación de Servicio Cochabamba SRL., establece un monto superior a lo estipulado, por consiguiente está obligada a cumplir con las

disposiciones establecidas en la RND 10-001-02, que en su numeral 3, aprueba los Reglamentos para la presentación de los Estados Financieros, disponiendo el inciso b) Reglamento para la presentación de la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos, que contendrá 13 anexos; estos anexos serán presentados de forma obligatoria, marcando con la mención “NO APLICABLE” los que no fueran aplicables a su actividad.

- iii. Los anexos acompañados en antecedentes evidencian que la empresa recurrente no cumplió con lo establecido por las disposiciones legales citadas precedentemente, al no registrar las palabras “NO APLICABLE” en los anexos 3, 6, 8, 10 al 13 de Información sobre la determinación del crédito Fiscal IVA proporcional; información relacionada con el RC-IVA dependientes; información de pagos a beneficiarios del exterior; información sobre el movimiento de inventarios de productos gravados con tasas específicas; información sobre las ventas de productos gravados con tasas porcentuales; e información de pagos a beneficiarios del exterior por actividades parciales realizadas en el país, por lo que se incumplió la RND 10-0001-02, al no haber presentado la información complementaria con la condición señalada, dando lugar al ilícito tributario según el art. 160 de la Ley 2492 (CTB), con la correspondiente sanción de acuerdo con la RND 10-0021-04 para personas jurídicas con 5.000.- UFV.
- iv. De acuerdo con lo establecido por el art. 168- III de la Ley 2492 (CTB), el recurrente indica que se realizó una interpretación errada de la norma; al respecto cuando la contravención se establece en Acta, ésta sufre al auto inicial de sumario contravencional, contemplando un plazo para la presentación de los respectivos descargos y debiendo ser firmada por los servidores públicos actuantes.

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° 73/2006, de 26 de junio de 2006, se inició el **18 de agosto de 2006** (fs. 14 del expediente), como se evidencia por 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 normas reglamentarias conexas, toda vez que el Acta de infracción fue labrada en 30 de mayo de 2006.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 8 de febrero de 2007, mediante nota CITE: STR/CBA/IT/OF.0006/2007, de 5 de febrero de 2007, se recibió el expediente CBA/0090/2006 (fs. 1-62 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 9 de febrero 2007 (fs. 63-64 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 14 de febrero de 2007 (fs. 65 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092, vencía el 26 de marzo de 2007: sin embargo mediante Auto de Ampliación (fs. 72 del expediente), dicho plazo fue extendido hasta **el 7 de mayo de 2007**, por lo que la presente Resolución es dictada dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Antecedentes de hecho:

- i. El 30 de mayo de 2006, se labró el Acta de Infracción 3906900131, mediante la cual se comunica al contribuyente Estación de Servicio Cochabamba SRL, que incumplió con lo dispuesto en los arts. 36 y 39 del DS 24051, sobre presentación de los Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa, Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos y Dictamen sobre la Información Tributaria Complementaria; dicha información debió ser presentada al SIN de acuerdo con el período de clausura de su actividad por la gestión fiscal que cierra al 31 de diciembre de 2004, en cumplimiento de la RND 10-0001-02, RAP 05-0015-02 y RND 10-0015-02, configurando en principio la contravención tributaria conforme lo establece el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), sujeta a sanción prevista en la RND 10-0021-04, la misma que asciende a 5.000 UFV, concediéndole veinte (20) días para presentar descargos o cancelar la suma señalada (fs. 26 del expediente).
- ii. El 19 de junio de 2006, Célida Caero de Marañón, en representación legal de la Estación de Servicio Cochabamba SRL, mediante memorial, impugna el Acta de Infracción, señalando que conforme resulta del Form 421-1 que adjunta al memorial, ha cumplido con la presentación de los Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa, Información tributaria complementaria a los Estados Financieros Básicos y Dictamen sobre la Información tributaria complementaria, dentro del plazo legal; señala asimismo que los trece anexos establecidos han sido cumplidos siguiendo las instrucciones de la RND 10-0001-02, no existiendo en los modelos la casilla “no aplicable”, y que de buena fe se insertó el texto **“verificamos que este impuesto no es aplicable a la empresa”** que subsana cualquier vicio u omisión que

amerite sanción al no darse las condiciones que justifiquen la aplicación de ella, por no causar perjuicio al fisco; en consecuencia, solicitó se proceda a dejar sin efecto el Acta de infracción (fs. 27-28 del expediente).

- iii. El 21 de junio de 2006, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, emitió el Informe 3906TRA-131/2006, en el que señala que analizados los argumentos expuestos en el memorial, éstos no desvirtúan el alcance, formas y plazos del mismo, debido a que la reglamentación a que hace referencia el inc. b) del num. 3 de la RND 10-0001-02, en forma clara y precisa, indica la obligación de los sujetos pasivos a presentar junto con los estados financieros la información tributaria complementaria, con los 13 anexos indicados, marcando con la mención NO APLICABLE, aquellos anexos que no fueron aplicables a su actividad, lo que el contribuyente incumplió (fs. 29 del expediente).
- iv. El 28 de julio de 2006, la Administración Tributaria notificó por cédula a Célida Caero Valdivia de Maraón, en representación legal de la Estación de Servicio Cochabamba SRL, con la Resolución Sancionatoria 73/2006, de 26 de junio de 2006, en la que se sanciona al contribuyente con la multa de 5.000UFV, por Incumplimiento de Deberes Formales, monto que deberá ser cancelado dentro los veinte (20) días siguientes a su notificación con la Resolución, así como de hacer uso de los recursos de impugnación (fs. 30-34vta del expediente).

IV.2. Alegatos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, el 06 de marzo de 2007, presentó memorial de alegatos (fs. 69-69vta del expediente), indicando lo siguiente:

- i. Expresa que en la fundamentación jurídica del Recurso Jerárquico, el contribuyente, sin indicar en forma puntual cuales fueron los agravios causados por la Resolución de Alzada ni demostrar expresamente las normas que fueron supuestamente incumplidas o violadas por el Superintendente Tributario Regional cuando emitió la resolución recurrida, funda sus argumentos en el hecho de que un Acta no puede establecer una contravención y menos suplir al Auto Inicial de Sumario Contravencional.
- ii. Reitera que el procedimiento sancionador aplicado por el SIN está contenido en el art. 12 de la RND 10-0021-04 y que el art. 168-III de la Ley 2492 (CTB) dispone que cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto de sumario contravencional, debiendo indicarse en la misma el plazo para presentar descargos y vencido éste emitirse la resolución final del sumario.

- iii. Finalmente, señala que el contribuyente no ha demostrado con un argumento legal y válido el motivo que haga procedente la solicitud de revocatoria de la Resolución Administrativa del Recurso de Alzada.

IV.3 Antecedentes de derecho.

i. Constitución Política del Estado (CPE)

Art. 16.

- II. El derecho de defensa de la persona en juicio, es inviolable.

ii. Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Vigente (CTB)

Art. 68.- (Derechos). Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.

Art. 70. (Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

8. Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo hasta siete (7) años, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.

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.

Art. 168.- (Sumario Contravencional).

III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario.

iii. Resolución Normativa de Directorio 10-0001-02, de 9 de enero de 2002.

1. Los sujetos pasivos definidos en los arts. 37 y 38 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), cuyas ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs1.200.000.- hasta Bs14.999.999.-, están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales sus estados financieros, en sujeción a lo dispuesto en el Reglamento aprobado en el inciso a) del numeral 3 de la presente Resolución. Los auditores deberán además pronunciarse sobre la situación tributaria del contribuyente, en un informe adicional al dictamen requerido en este punto.

2. 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, en sujeción a lo señalado en los Reglamentos aprobados en los incisos a), b) y c) del numeral 3 de la presente Resolución.

3. Aprobar los reglamentos que a continuación se detallan, los mismos que forman parte de la presente Resolución:

- a. Reglamento para la presentación de Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa.
- b. Reglamento para la Preparación de la Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos.

iv. Resolución Normativa de Directorio 10-0015-02, de 29 de noviembre de 2002.

Art. 4.- Se modifican los numerales 1 y 2 de la Resolución Normativa de Directorio 01/2002, de 9 de enero de 2002, conforme al siguiente texto:

“1. Los sujetos pasivos definidos en los arts. 37 y 38 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), excepto aquellos clasificados como PRICOS o GRACOS, cuyas ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs1.200.000.-, están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales sus estados financieros, en sujeción a lo dispuesto en el Reglamento aprobado en el inciso a) del numeral 3 de la presente resolución. Los auditores deberán además pronunciarse

sobre la situación tributaria del contribuyente, en un informe adicional al dictamen requerido en este punto”.

“2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que estén clasificados como PRICOS o GRACOS están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales, sus estados financieros con dictamen de auditoría externa, en sujeción a lo señalado en los reglamentos aprobados en los incisos a), b) y c) del numeral 3 de la presente resolución”.

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

Art. 12. Imposición de Sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación.

2. Iniciación. El procedimiento sancionador se iniciará con la notificación al presunto contraventor con el Auto Inicial del Sumario Contravencional que será proyectado por el Departamento de Fiscalización.

Cuando la posible Contravención esté respaldada por un Acta de Infracción, ésta sustituirá al Auto Inicial del Sumario Contravencional y su emisión y notificación se efectuará simultáneamente.

3. Tramitación.- Contra el Auto Inicial del Sumario Contravencional o el Acta de Infracción, el presunto contraventor podrá presentar por escrito, las pruebas de descargo, alegaciones, documentos e informaciones que crea conveniente para hacer valer su derecho. El plazo establecido para tal efecto es de veinte (20) días corridos computables a partir de la fecha de notificación,…”.

La presentación de los documentos de descargo se realizará ante el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital o GRACO en el que esté inscrito el presunto contraventor,…”.

4. Terminación.- Vencidos los plazos señalados en el Numeral anterior, si hubiesen sido presentados descargos, el Departamento de Fiscalización, los analizará con el fin de determinar su suficiencia.

Si los descargos fueran suficientes para probar la inexistencia del ilícito, en los veinte (20) días siguientes, el Departamento de Fiscalización proyectará la Resolución Final del Sumario.

... Si el supuesto infractor no presentara descargo o éstos resultaran insuficientes para probar la inexistencia del ilícito, el Departamento competente para recibir los descargos elaborará un informe que remitirá al Jefe del Departamento Técnico,

Jurídico y de Cobranza Coactiva señalando que, tras la valoración de los hechos, se tipifique la Contravención cometida y se aplique la Sanción que corresponda mediante una Resolución Sancionaria.

La Resolución Sancionatoria será emitida en un plazo no mayor a veinte (20) días, ... y contendrá, como mínimo, la siguiente información:

... i) Firma del Gerente Distrital o GRACO y del Jefe de Departamento Técnico, Jurídico y de Cobranza Coactiva.

La Resolución Sancionatoria podrá ser impugnada utilizando los medios previstos en las normas vigentes dentro los veinte (20) días siguientes a la fecha de su notificación.

Si el Contraventor no cancela la Multa o no impugna la Resolución Sancionatoria, dentro el plazo señalado, o habiéndolo hecho se resolviera el caso en la vía administrativa o jurisdiccional mediante un pronunciamiento firme que confirmara la existencia de la contravención, el Departamento Técnico, Jurídico y de Cobranza Coactiva;

Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN GENERAL

3. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON REGISTROS CONTABLES Y OBLIGATORIOS	SANCIÓN PERSONAS JURIDICAS
3.6 Elaboración y presentación de estados financieros en la forma, medios, plazos lugares y condiciones establecidos en norma específica.	- Multa de 5.000 UFV

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:

IV. 4.1. Incumplimiento de Deber Formal

i. Manifiesta la Estación de Servicios Cochabamba SRL que la actividad administrativa debe asegurar al administrado el derecho al debido proceso, para que la decisión administrativa sea adoptada en análisis de los hechos probados por las partes; además que cada medio de prueba debe cumplir con las formalidades exigidas por

ley, caso contrario la prueba puede ser nula, situación considerada en el num. 6 del art. 68 de la Ley 2492 (CTB) y el inc. c) del art. 4 de la Ley 2341 (LPA).

- ii. Al respecto, conforme con la doctrina, no todos los integrantes de una sociedad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales impuestas por las normas tributarias, lo cual obliga al Estado a prever ese incumplimiento, debiendo para ello **configurar en forma específica cuáles son las distintas transgresiones que pueden cometerse y así determinar las sanciones** que correspondan en cada caso (VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 373).
- iii. De esta manera, la contravención tributaria debe ser entendida como la vulneración de la norma jurídica que establece las obligaciones tributarias sustanciales y formales. Al efecto, se debe entender que la contravención tributaria se distingue sustancialmente del delito penal común; por un lado, tal diferencia esencial se da 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 a la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común y **la contravención es una falta de colaboración**, una omisión de ayuda, en la cual los derechos de los individuos están en juego de manera mediata y 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**.
- iv. Es decir que existe la comisión de un delito tributario cuando ocurre una agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que existe **contravención tributaria** cuando se perturba mediante la **omisión de la ayuda requerida**, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos.
- v. En nuestra legislación, el num. 8 del art. 70 la Ley 2492 (CTB) establece que son obligaciones del sujeto pasivo exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades, en la forma y plazos en que la Administración los requiera. Asimismo el art. 162 de la citada Ley 2492 (CTB) dispone que **“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) a cinco mil Unidades de**

Fomento de la Vivienda (5.000.- UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”.

- vi. En este sentido, el numeral 3.6 del inciso A) del Anexo de la RND 10-0021-04, establece como deber formal de los contribuyentes, la elaboración de los estados financieros en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidos en norma específica, cuyo incumplimiento es sancionado con 5.000 UFV, para personas jurídicas, disposición concordante con el num. 8 del art. 70 de la Ley 2492 (CTB).
- vii. La Resolución Normativa de Directorio 10-0001-02, de 9 de enero de 2002, en su num. 1, resuelve que los sujetos pasivos definidos en los arts. 37 y 38 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), cuyas ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs1.200.000.- hasta Bs14.999.999.-, están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) sus estados financieros y la información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos, con sujeción a lo dispuesto en los Reglamentos aprobados en los inc. a) y b) del num. 3 de esta Resolución.
- viii. Por su parte el Reglamento para la preparación de la información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos, sostiene que los Sujetos Pasivos comprendidos en el numeral 2 de la RND 10-0001-02 deberán presentar adicionalmente la Información tributaria complementaria a los estados financieros básicos que contendrán 13 Anexos, incluyendo el reglamento modelos de formatos de cada anexo con instrucciones para su preparación. Asimismo señala que los contribuyentes obligados a presentar esta información Tributaria Complementaria deberán presentar los 13 anexos indicados anteriormente, marcando con la mención **“NO APLICABLE”**, aquellos anexos que no fueran aplicables a su actividad.
- ix. La RND 10-0015-02, de 29 de noviembre de 2002, en el art. 4, modifica los num. 1 y 2 de la RND 10-0001-2002, señalando: *“ 1.- Los sujetos pasivos definidos en los artículos 37° y 38° de la Ley 843 (Texto Ordenado vigente), excepto aquellos clasificados como PRICOS O GRACOS, cuyas ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal sean iguales o mayores a Bs1.200.000.- (UN MILLON DOSCIENTOS MIL BOLIVIANOS), están obligados a presentar al Servicio de Impuestos Nacionales sus estados financieros, en sujeción a lo dispuesto en el Reglamento aprobado en el inciso a) del numeral 3 de la presente resolución. Los auditores deberán además pronunciarse sobre la situación tributaria del contribuyente, en un informe adicional al dictamen requerido en este punto.”*

- x. Como se puede apreciar, el contribuyente Estación de Servicio Cochabamba SRL, clasificado como Gran Contribuyente al superar sus ventas o ingresos brutos durante el ejercicio fiscal al 31 de diciembre de 2004 a Bs1.200.000.-; conforme señala el art. 4 de la RND 10-0015-02, estaba obligado a presentar al SIN los estados financieros en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones señalados, es decir conforme establece la RND 10-0001-02.
- xi. De la compulsiva y valoración de antecedentes se evidencia que el contribuyente Estación de Servicio Cochabamba SRL, si bien cumplió con la presentación de los Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa, Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos y Dictamen sobre Información Tributaria Complementaria, dentro del plazo legal, como se tiene del F-421 con N° de Orden 780457 según memorial de descargos (fs. 2 del expediente) y analizados los anexos cursantes de fs. 7 a 19 del expediente, se concluye que el contribuyente no cumplió con lo normado en el reglamento para la presentación de la Información Tributaria Complementaria, al no registrar en los Anexos la leyenda **NO APLICABLE**, incumpliendo la RND 10-0001-02; por lo que se constituye Incumplimiento de Deberes Formales conforme el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) sancionado de acuerdo al num. 3.6 del Anexo A) de la RND 10-0021-04, con 5.000 UFV para personas jurídicas.
- xii. En consecuencia, la Estación de Servicio Cochabamba SRL presentó los estados financieros a los que estaba obligado conforme lo señala la RND 10-0015-02; sin embargo, no presentó la información complementaria (Anexos) con las condiciones del Reglamento para la emisión del Dictamen sobre la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos, aprobado mediante el inc. b) del num. 3 de la RND 10-0001-02, motivo por el cual corresponde a esta instancia Jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada, por ajustarse a derecho.

IV.4.2. Inicio del Sumario Contravencional.

- i. Manifiesta el recurrente Estación de Servicio Cochabamba SRL, que el proceso sancionador sólo debe iniciarse con un acto emitido por la Gerencia Distrital del SIN y no a través de un Acta de Infracción firmada por funcionarios operativos que carecen de la competencia y jurisdicción legal para otorgar plazos probatorios y establecer otros procedimientos
- ii. Aduce que en caso de verificarse algún incumplimiento, dichos funcionarios no pueden asimilar para sí una competencia que está reservada a un jerárquico para identificar ilícitos y otorgar plazos de descargo, viciando de nulidad sus actos y permitiendo la restricción de derechos constitucionales del contribuyente, por lo que

solicita se dicte resolución revocando la Resolución del Recurso de Alzada y en consecuencia se declare la inexistencia de la contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales.

iii. Al respecto, cabe indicar que el art. 168- III de la Ley 2492 (CTB) señala que cuando la contravención sea establecida en acta, **ésta suplirá el auto inicial de sumario contravencional**; en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos, y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. Asimismo, la Administración Tributaria ha emitido la RND 10-0021-04, la cual en su art. 12 señala que las diligencias preliminares serán ejecutadas por el Departamento de Fiscalización; asimismo indica que el procedimiento sancionador se iniciará con la notificación al presunto contraventor con el Auto Inicial del Sumario Contravencional que será proyectado por el Departamento de Fiscalización y cuando la posible contravención esté respaldada por un Acta de Infracción, ésta **sustituirá** al Auto Inicial del Sumario Contravencional; su emisión y notificación se efectuará simultáneamente, y contendrá entre otros datos el nombre y firma del (los) funcionario (s) actuante (s) y vencidos los plazos, si hubiesen sido presentados descargos, el Departamento de Fiscalización los analizará con el fin de determinar su suficiencia y si fueran suficientes para probar la inexistencia del ilícito, en los veinte (20) días siguientes, el Departamento de Fiscalización proyectará la Resolución Final del Sumario.

iv. En consecuencia, el argumento del recurrente en sentido que el procedimiento sancionador se inició con un Acta de Infracción que establece dicha infracción y otorga plazos mediante funcionarios que carecen de jerarquía, no corresponde, toda vez que del análisis efectuado precedentemente, se concluye que el SIN aplicó el procedimiento sancionatorio de conformidad con el art. 168-III de la Ley 2492 (CTB), concordante con el num. 12 de la RND 10-0021-04, disposiciones que asimilan el Acta de Infracción al Auto de Sumario Contravencional, estableciendo los requisitos que se deben cumplir y que fueron observados por el SIN, más aún, si el contribuyente presentó descargos, no existiendo vulneración al derecho a la defensa, por lo que no corresponde anular el procedimiento por esta causa.

IV.4.3. Vulneración al debido proceso y derecho a la defensa.

i. La recurrente indica que al no haberse valorado la documentación que presentó en la fase administrativa ni en alzada, se ha ocasionado una vulneración al debido proceso y a su derecho al defensa consagrado en el art. 16 de la CPE, además de haberse quebrantado el principio de presunción en favor del contribuyente establecido en el art. 68 de la Ley 2492 (CTB).

- ii. Al respecto, se debe entender que el debido proceso es el cumplimiento estricto de los requisitos constitucionales en materia de procedimiento para garantizar justicia al recurrente, es decir, se materializa con la posibilidad de defensa que las partes deben tener en igualdad de condiciones, a la producción de pruebas que se ofrecieren y la decisión pronta del juzgador; por lo tanto es el derecho que toda persona tiene a un *proceso justo y equitativo*, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar.
- iii. Por otra parte, se entiende que el *estado de indefensión* se produce cuando en el contribuyente se ha registrado o evidenciado debido a la actuación discrecional de la Administración Pública, una violación flagrante de ese derecho consagrado por la CPE (arts. 7 inc. a) y 16 CPE), o cuando se le ha perjudicado en el procedimiento de determinación tributaria (art. 68 num. 6 de la Ley 2492).
- iv. En este sentido, de la valoración de las pruebas presentadas en instancias de la Administración Tributaria, cabe indicar que de los descargos y la Información Tributaria Complementaria presentada al SIN, se observa que la Resolución Sancionatoria 73/2006 efectuó la valoración de las mismas, señalando que el descargo no desvirtuó el incumplimiento establecido en el Acta de Infracción, por lo que no existe vulneración del debido proceso, no correspondiendo la nulidad por esta causa.
- v. Referente al argumento del contribuyente de que no se consideró el haber presentado la información tributaria complementaria dentro del plazo legalmente establecido y antes de cualquier requerimiento administrativo, cabe indicar que la Administración Tributaria, labró el Acta de Infracción en mérito a la Información Tributaria complementaria presentada junto con los estados financieros, lo cual permitió evidenciar el incumplimiento de las condiciones establecidas en el Reglamento aprobado por el inc. b) del num. 3 de la RND 10-0001-02.

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 0162/2006, 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 0162/2006, de 22 de diciembre de 2006, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Estación de Servicio Cochabamba SRL contra la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 73/2006, de 26 de junio de 2006, conforme al art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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