

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO STG-RJ/0202/2008

La Paz, 28 de marzo de 2008

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/Nº 0197/2007, de 3 de diciembre de 2007, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo: **Unión Agroindustrial de Cañeros SA (UNAGRO SA)**, representada por Jorge Marcelo Fraija Sauma.

Administración Tributaria: **Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Germán Guzmán Patzold.

Número de Expediente: **STG/0004/2008//SCZ/0127/2007.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, (fs. 169-171vta. del expediente); la Resolución STR-SCZ/Nº 0197/2007 del Recurso de Alzada (fs. 143-154 del expediente); el Informe Técnico Jurídico STG-IT-0202/2008 (fs. 190-205 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia GRACO Santa Cruz, representada legalmente por Germán Guzmán Patzold, acredita personería según Resolución Administrativa 03-0728-07, de 15 de noviembre de 2007 (fs. 168 del expediente) e interpone Recurso Jerárquico (fs. 169-171vta. del expediente), impugnando la Resolución Administrativa STR-SCZ/Nº 0197/2007, de 3 de diciembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz. Argumenta lo siguiente:

- i. Manifiesta estar en desacuerdo con la Resolución de Alzada, debido a que de las 27 Resoluciones Sancionatorias impugnadas, revocó totalmente veintiún (21) Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y

0112/2007, todas de 26 de julio de 2007, con argumentos que no son válidos y que son lesivos a los intereses del Estado. Por otra parte, confirma seis (6) Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC N° 096, 097, 098, 099, 0113 y 0114/2007, todas de 26 de julio de 2007. Por lo que interpone Recurso Jerárquico en la parte que la Resolución de Alzada revoca totalmente las 21 Resoluciones antes detalladas, sobre la base de las siguientes consideraciones de orden legal.

- ii. Señala que de acuerdo con la documentación cursante en obrados, salieron de las instalaciones de la empresa UNAGRO SA, 21 camiones cisternas sin la comunicación escrita a la Gerencia GRACO Santa Cruz, con una anticipación de 72 horas previas al carguío y salida del alcohol de las plantas productoras, tal como prevé el art. 3 de la RND 10-0001-07 de 2 de enero de 2007, con la finalidad de que en la fecha y hora determinadas por el mismo contribuyente para la salida de su producto, si la Administración Tributaria lo ve necesario, pueda estar presente para realizar la verificación técnica de lo declarado.
- iii. Prosigue señalando que por la explicación que antecede, al no haber efectuado la comunicación en el plazo previsto, UNAGRO SA adecuó su conducta al incumplimiento de deberes formales previsto por el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y art. 40 del DS 27310. Por este incumplimiento, el art. 4-I de la RND 10-0001-07, incorpora el numeral 5.6 al numeral 5 del Anexo A de la RND 10-0021-04 y establece la sanción de 2.500.- UFV.
- iv. Continúa indicando que el hecho de comunicar mediante nota escrita ante la Administración Tributaria con una anticipación de 72 horas previas al carguío y salida del alcohol de la planta productora, es un mecanismo de control que establece la normativa tributaria para facilitar y tener una mejor fiscalización de las actividades de los productores de alcohol. En el presente caso, la comunicación a la Administración Tributaria fue realizada mediante nota de 15 de mayo de 2007, indicando que la venta o exportación de alcohol se llevaría a cabo el 18 de mayo de 2007; sin embargo, los camiones cisternas salieron de la planta productora con posterioridad a lo señalado.
- v. Finalmente, por lo expuesto solicita que esta instancia jerárquica se pronuncie revocando parcialmente la Resolución de Alzada y confirmando totalmente las Resoluciones Sancionatorias revocadas.

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

La Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/Nº 0197/2007, de 3 de diciembre de 2007, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz (fs. 143-154 del expediente), resuelve confirmar las Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 096, 097, 098, 099, 0113 y 0114/2007 de 26 de julio de 2007, y revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y 0112/2007 de 26 de julio de 2007, dictadas por la Gerencia GRACO SIN, con los siguientes argumentos.

- i. En el caso planteado se verificó que UNAGRO SA comunicó a la Administración Tributaria el carguío y salida de las cisternas con placas 1496-RBA, 727-KAC, 1134-NPN y 1743-ZUR, el 29 de mayo de 2007, señalando como fecha de despacho el 1 de junio de 2007, pero de acuerdo con las Actas, las salidas fueron el 31 de mayo de 2007, por lo que se colige que si bien la nota remitida a la Administración Tributaria observa el plazo de las 72 horas, el despacho se realizó un día antes de lo fijado por la norma y la nota con NUIT 1748, lo que equivale al incumplimiento del plazo de las 72 horas, extremo que se corrobora dado que el recurrente no ha emitido ningún argumento de descargo respecto a la salida de dichas cisternas antes del plazo señalado.
- ii. Por la razón expuesta, para las Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 096, 097, 098 y 099, no considera necesario efectuar la interpretación de la norma como solicita el recurrente, toda vez que se evidencia que las comunicaciones remitidas a la Administración recurrida fueron realizadas 48 horas antes del carguío y salida del producto de la planta productora lo cual evidencia el incumplimiento o la inobservancia de lo estipulado por Ley. Asimismo, las pruebas aportadas en esta instancia como descargo a lo sancionado por la Resolución Sancionatoria Nº 0113 y 0114/2007, no corresponde que sean valoradas por aplicación del principio de preclusión, por lo que confirma las Resoluciones Sancionatorias citadas.
- iii. Alzada identifica un segundo grupo de Resoluciones Sancionatorias, en el cual la Administración interpretó como un incumplimiento del deber formal, el hecho de que el sujeto pasivo hubiera remitido la comunicación con 96 ó más horas de anticipación. A efectos de establecer si la Administración efectuó una correcta interpretación, Alzada analiza los métodos de interpretación que se utilizan en derecho: teleológico, histórico, lógico-sistemático, sociológico, etc., para aplicar correctamente las disposiciones legales.

- iv. De acuerdo con los argumentos enunciados, establece que la finalidad y el espíritu del deber formal es que la Administración Tributaria pueda contar con un instrumento de control que le permita verificar y fiscalizar de manera oportuna las actividades efectuadas con los productos gravados por el ICE, estableciendo el plazo de 72 horas previas al carguío y comercialización como el tiempo necesario para efectuar dicha labor. Si esa comunicación es enviada con anticipación, en nada entorpece o dificulta la labor de la Administración, al contrario, la favorece, al ofrecer un mayor margen de tiempo para el envío de los funcionarios que constatarán “in situ” la información provista por el contribuyente en la nota remitida, por lo que no considera como un incumplimiento de deber formal el que la comunicación hubiera sido efectuada con mayor anticipación al plazo previsto por la Ley.
- v. En este sentido, las comunicaciones ingresadas con NUIT 1420, 1464, 1541, 1748 y 1798 emitidas y recibidas el 4, 8, 15, 29 de mayo de 2007, señalando la comercialización de alcohol por cisternas con placas: 1582-KSB, 1431-AUA, 1430-YKK, 1430-YZX, 1477-FHY, 1066-ZSG, 667-ZDU, 594-REU, 477-FNK, 438-EUP, 947-EDZ, 027-FDF, 527-DGH, 740-CQK, 599-GCI, 888-ELR, 760-GDC, 1437-CSA, 1113-ITN, 1487-PDD y 1487-PEG, circularizadas a la Administración Tributaria con un tiempo mayor de anticipación al establecido por la norma, esto es, con 96 horas de anticipación. Asimismo, se evidencia que si bien las cisternas detalladas no salieron en el plazo fijado en la norma y por último en la nota remitida, las guías de tránsito que acompañaron a cada despacho detallan con exactitud el número de factura a la que corresponden, el número de NUIT que respalda la notificación a la Administración recurrida, además que las cantidades del producto son concordantes con las señaladas en las Actas de despacho de alcohol de cada cisterna y a su vez con el número de placa y el nombre del conductor. Sumado a ello, se verifica la suscripción del funcionario de la citada Administración quien estampó su firma y sello dando conformidad a la documentación presentada.
- vi. Considera que el deber formal de comunicar a la Administración Tributaria la comercialización de alcohol por cisterna con anticipación a su carguío y salida ha sido cumplido, si bien fue efectuado con un plazo de anticipación mayor al fijado por el ordenamiento jurídico, no invalida su acatamiento ya que ha cumplido con la finalidad y el propósito por el cual fue impuesto. No restringe o limita el accionar de la Administración recurrida en lo referido a la verificación y comprobación de la información remitida. Consiguientemente, señala que corresponde **revocar** las Resoluciones Sancionatorias N° 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y 0112/2007 de acuerdo a los argumentos expuestos.

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 las Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC N° 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 096, 097, 098, 099, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111, 0112, 0113 y 0114/2007, todas de 26 de julio de 2007, se inició el **17 de agosto de 2007** (fs. 73vta. del expediente), como se evidencia del cargo de presentación. En este sentido, en la parte **adjetiva o procesal** como en la parte **sustantiva o material**, corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB) y demás normas conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 31 de diciembre de 2007, mediante nota CITE: ST-SCZ/CE DSI N° 0541/2007, de 28 de diciembre de 2007, se recibió el expediente SCZ/0127/2007 (fs. 1-175 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 4 de enero de 2008 (fs. 177-179 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 9 de enero de 2008 (fs. 180 del expediente). El plazo para conocer y resolver el Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vencía el 19 de febrero de 2008, sin embargo, mediante Auto de Ampliación de Plazo (fs. 188 del expediente), fue extendido hasta el **31 de marzo de 2008**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. UNAGRO SA, mediante notas presentadas a la Administración Tributaria, comunicó la comercialización de alcohol al mercado externo haciendo uso de cisternas, de acuerdo al siguiente detalle:

Notas presentadas por UNAGRO SA para la exportación de alcohol

CITE DCM/GR	FECHA	DESTINO	FECHA DE ENVÍO		VOLUMEN Lt.	NÚMERO DE ENVÍOS	FOJAS Carp. XXVII
002/2007	04/05/2007	Exportación	Martes	08/05/2007	170.000	5 cisternas	24
003/2007	08/05/2007	Chile	Viernes	11/05/2007	68.000	2 cisternas	43
006/2007	15/05/2007	Uruguay	Viernes	18/05/2007	453.000	13 cisternas	56
008/2007	15/05/2007	Santa Cruz	Viernes	18/05/2007	10.000	1 cisterna	68 *
009/2007	18/05/2007	Peru	Martes	22/05/2007	64.000	1 cisterna	88
014/2007	25/05/2007	Holanda	Martes	29/05/2007	343.000	9 cisternas	101
015/2007	25/05/2007	Santa Cruz	Miércoles	30/05/2007	20.000	1 cisterna	221 *
016/2007	29/05/2007	Holanda	Viernes	01/06/2007	148.000	4 cisternas	159
017/2007	30/05/2007	Perú	Viernes	01/06/2007	33.000	1 cisterna	234 *

* Carpeta I (fs. 16-320) de las pruebas aportadas por UNAGRO SA a la Administración Tributaria

ii. El 18 de mayo de 2007, el funcionario designado por la Administración Tributaria para realizar el Operativo Control sobre ventas de alcohol, se constituyó en dependencias de UNAGRO SA, elaborando Acta de Acciones y Omisiones, que detalla que solicitada la documentación, ésta le fue entregada incompleta, faltando documentos como ser Nota Fiscal, Manifiesto Internacional de Carga, Declaración Única de Exportación, entre otros, que según el responsable de UNAGRO SA sería completada por el Departamento de Comercialización de UNAGRO SA (fs. 4 de la Carpeta XXVII de antecedentes administrativos).

iii. El 23 de mayo de 2007, mediante Acta de Recepción de Documentos elaborada por la Administración Tributaria (fs. 7 del primer cuerpo de antecedentes administrativos), el exportador UNAGRO SA presentó dieciséis (16) copias impresas de Actas de despacho de alcohol, de acuerdo al siguiente detalle:

Acta de Recepción de documentos

DESCRIPCIÓN DEL DOCUMENTO	PERÍODO	CANTIDAD
Acta de despacho de alcohol	19/05/2007	2
Acta de despacho de alcohol	18/05/2007	4
Acta de despacho de alcohol	16/05/2007	1
Acta de despacho de alcohol	15/05/2007	1
Acta de despacho de alcohol	14/05/2007	3
Acta de despacho de alcohol	12/05/2007	1
Acta de despacho de alcohol	11/05/2007	3
Acta de despacho de alcohol	08/05/2007	1
TOTAL		16

iv. El 29 de mayo y el 5 de junio de 2007, según Actas de Recepción de Documentos elaboradas por la Administración Tributaria (fs. 8-9 de la Carpeta XXVII de antecedentes administrativos), el exportador UNAGRO SA presentó documentación original consistente en una (1) Carta de presentación de documentos, veinticuatro (24) Comprobantes de recepción de caña y nueve (9) Actas de Despacho de alcohol (del Número 23 al 31).

- v. El 12 de junio de 2007, la Administración Tributaria emitió el informe GDSC/GRACO/DDF/INF. N° 02.01042./2007 (fs. 2-3 de la Carpeta XXVII de antecedentes administrativos), referente al Operativo Control sobre ventas de alcohol efectuado a UNAGRO SA por las exportaciones o ventas de alcohol a realizarse el 18 de mayo de 2007, de acuerdo a Memorándum GDSC-DDF-MEM/0139/2007; el informe indica que UNAGRO SA proporcionó seis (6) Actas de despacho de alcohol y que el funcionario designado verificó todo el proceso de carguío de seis (6) cisternas, evidenciando además que estaban a la espera de ser cargadas cinco (5) cisternas y que iban a completar el lote dieciséis (16) cisternas en total, según consta el Acta de Acciones u Omisiones.
- vi. Las conclusiones del informe citado en el párrafo precedente, señalan que corresponde emitir Auto Inicial de Sumario Contravencional por el incumplimiento de lo establecido en el num. 4.4., art. 4 de la RND 10-0001-07 sobre la obligación del contribuyente de proporcionar toda la información requerida para la comercialización de alcohol; además, que existe incumplimiento de lo establecido en el num. 5.6, art. 4 de la citada RND 10-0001-07, que establece la obligación de comunicar mediante nota, la comercialización de alcohol en cisternas en el lugar y plazo establecidos, causa por la que sugiere emitir Auto Inicial de Sumario Contravencional.
- vii. El 21 de junio de 2007, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a UNAGRO SA con veintisiete (27) Autos Iniciales de Sumario Contravencional DDF N° 0089/2007, 0090/2007, 0091/2007, 0092/2007, 0093/2007, 0094/2007, 0095/2007, 0096/2007, 0097/2007, 0098/2007, 0099/2007, 0100/2007, 0101/2007, 0102/2007, 0103/2007, 0104/2007, 0105/2007, 0106/2007, 0107/2007, 0108/2007, 0109/2007, 0110/2007, 0111/2007, 0112/2007, 0113/2007, 0114/2007 y 0115/2007, todos de 11 de junio de 2007, que resuelven iniciar el Sumario Contravencional al haberse evidenciado la salida de las cisternas sin comunicación escrita a la Autoridad Tributaria, conducta que se adecua a la contravención de incumplimiento de deberes formales prevista en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el art. 40 del DS 27310, cuya sanción por incumplimiento equivale a la suma de 2.500.- UFV por cada Auto, según el num. 5.6, art. 4 de la RND 10-0001-07. Adicionalmente, en cumplimiento de lo establecido en el art. 168 de la Ley 2492 (CTB) concede el plazo de veinte (20) días improrrogables a partir de la notificación de los citados Autos, para que el contribuyente formule descargos por escrito y ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe el pago de la multa, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Autos Iniciales de Sumario Contravencional

Nº	AUTO INICIAL SUM. CONT. DDF Nº	FECHA DE LA NOTA DE COMUNICACIÓN	SALIDA COMUNICADA SEGÚN NOTA Nº	FECHA DE SALIDA SEGÚN NOTA	CAMIÓN PLACA Nº	FECHA EFECTIVA DE SALIDA	FOJAS	
1	0089/2007	04/05/2007	002/2007	08/05/2007	1582-KCB	12/05/2007	19-20	Carpeta XXVII
2	0090/2007	04/05/2007	002/2007	08/05/2007	1431-AUA	14/05/2008	19-20	Carpeta XXVI
3	0091/2007	04/05/2007	002/2007	08/05/2007	1430-YKK	14/05/2008	19-20	Carpeta XXV
4	0092/2007	04/05/2007	002/2007	08/05/2007	1430-TZX	14/05/2008	19-20	Carpeta XXIV
5	0093/2007	04/05/2007	002/2007	08/05/2007	1477-FHY	15/05/2008	19-20	Carpeta XXIII
6	0094/2007	15/05/2007	008/2007	18/05/2007	1066-ZSG	22/05/2007	19-20	Carpeta XXII
7	0095/2007	18/05/2007	009/2007	22/05/2007	667-ZDU	23/05/2007	18-19	Carpeta XXI
8	0096/2007	18/05/2007	009/2007	22/05/2007	594-REU	23/05/2007	19-20	Carpeta XX
9	0097/2007	29/05/2007	016/2007	01/06/2007	1496-RBA	31/05/2007	19-20	Carpeta XVII
10	0098/2007	29/05/2007	016/2007	01/06/2007	727-KAC	31/05/2007	19-20	Carpeta XVIII
11	0099/2007	29/05/2007	016/2007	01/06/2007	1134-NPN	31/05/2007	19-20	Carpeta XIX
12	0100/2007	29/05/2007	016/2007	01/06/2007	1743-ZUR	31/05/2007	19-20	Carpeta XII
13	0101/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	477-FNK	30/05/2007	19-20	Carpeta XIII
14	0102/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	438-EUP	30/05/2007	19-20	Carpeta XIV
15	0103/2007	25/05/2007	014/2007	30/05/2007	947-EDZ	30/05/2007	19-20	Carpeta XV
16	0104/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	027-FDF	30/05/2007	19-20	Carpeta XVI
17	0105/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	527-DGH	30/05/2007	19-20	Carpeta VI
18	0106/207	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	740-CQK	30/05/2007	19-20	Carpeta VIII
19	0107/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	599-GCI	30/05/2007	19-20	Carpeta IX
20	0108/2007	25/05/2007	014/2007	29/05/2007	888-ELR	30/05/2007	19-20	Carpeta X
21	0109/2007	25/05/2007	006/2007	18/05/2007	760-GDC	31/05/2007*	13-14	Carpeta VII
22	0110/2007	25/05/2007	006/2007	18/05/2007	1111-SCC	30/05/2007	28-29	Carpeta II
23	0111/2007	30/05/2007	006/2007	18/05/2007	475-INY	01/06/2007	21-22	Carpeta I
24	0112/2007	15/05/2007	006/2007	18/05/2007	1437-CSA	23/05/2007*	19-20	Carpeta XI
25	0113/2007	15/05/2007	008/2007	18/05/2007	1113-ITN	23/05/2007*	19-20	Carpeta V
26	0114/2007	15/05/2007	008/2007	18/05/2007	1487-PDD	19/05/2007*	19-20	Carpeta IV
27	0115/2007	15/05/2007	008/2007	18/05/2007	1487-PEG	19/05/2007*	19-20	Carpeta III

viii. El 30 de julio de 2007, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a UNAGRO SA con veintisiete (27) Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 096, 097, 098, 099, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111, 0112, 0113 y 0114/2007, todas de 26 de julio de 2007, que resuelven sancionar con la multa por incumplimiento de deberes formales de 2.500.- UFV cada una, de conformidad a lo previsto en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el art. 4-I de la RND 10-0001-07 que incorpora el num. 5.6, al num. 5 del Anexo A de la RND 10-0021-04, de acuerdo al siguiente detalle:

Resoluciones Sancionatorias

N°	AUTO INICIAL SUM. CONT. DDF N°	FOJAS	CAMIÓN PLACA N°	FECHA DE SALIDA SEGÚN NOTA	FECHA EFECTIVA DE SALIDA	RESOLUCIÓN SANCIONATORIA GGSC-DTJC N°	SANCIÓN IMPUESTA UFV	FOJAS		
1	0089/2007	19-20	Carpeta XXVII	1582-KCB	08/05/2007	12/05/2007	088/2007	2.500	191-192	Carpeta XXVII
2	0090/2007	19-20	Carpeta XXVI	1431-AUA	08/05/2007	14/05/2008	089/2007	2.500	30-31	Carpeta XXVI
3	0091/2007	19-20	Carpeta XXV	1430-YKK	08/05/2007	14/05/2008	090/2007	2.500	31-32	Carpeta XXV
4	0092/2007	19-20	Carpeta XXIV	1430-TZX	08/05/2007	14/05/2008	091/2007	2.500	31-32	Carpeta XXIV
5	0093/2007	19-20	Carpeta XXIII	1477-FHY	08/05/2007	15/05/2008	092/2007	2.500	31-32	Carpeta XXIII
6	0094/2007	19-20	Carpeta XXII	1066-ZSG	18/05/2007	22/05/2007	093/2007	2.500	31-32	Carpeta XXII
7	0095/2007	18-19	Carpeta XXI	667-ZDU	22/05/2007	23/05/2007	094/2007	2.500	30-31	Carpeta XXI
8	0096/2007	19-20	Carpeta XX	594-REU	22/05/2007	23/05/2007	095/2007	2.500	34-35	Carpeta XX
9	0097/2007	19-20	Carpeta XVII	1496-RBA	01/06/2007	31/05/2007	096/2007	2.500	31-32	Carpeta XVII
10	0098/2007	19-20	Carpeta XVIII	727-KAC	01/06/2007	31/05/2007	097/2007	2.500	31-32	Carpeta XVIII
11	0099/2007	19-20	Carpeta XIX	1134-NPN	01/06/2007	31/05/2007	098/2007	2.500	31-32	Carpeta XIX
12	0100/2007	19-20	Carpeta XII	1743-ZUR	01/06/2007	31/05/2007	099/2007	2.500	31-32	Carpeta XII
13	0101/2007	19-20	Carpeta XIII	477-FNK	29/05/2007	30/05/2007	100/2007	2.500	31-32	Carpeta XIII
14	0102/2007	19-20	Carpeta XIV	438-EUP	29/05/2007	30/05/2007	101/2007	2.500	31-32	Carpeta XIV
15	0103/2007	19-20	Carpeta XV	947-EDZ	30/05/2007*	30/05/2007	102/2007	2.500	31-32	Carpeta XV
16	0104/2007	19-20	Carpeta XVI	027-FDF	29/05/2007	30/05/2007	103/2007	2.500	31-32	Carpeta XVI
17	0105/2007	19-20	Carpeta VI	527-DGH	29/05/2007	30/05/2007	104/2007	2.500	31-32	Carpeta VI
18	0106/2007	19-20	Carpeta VIII	740-CQK	29/05/2007	30/05/2007	105/2007	2.500	31-32	Carpeta VIII
19	0107/2007	19-20	Carpeta IX	599-GCI	29/05/2007	30/05/2007	106/2007	2.500	31-32	Carpeta IX
20	0108/2007	19-20	Carpeta X	888-ELR	29/05/2007	30/05/2007	107/2007	2.500	31-32	Carpeta X
21	0109/2007	13-14	Carpeta VII	760-GDC	29/05/2007	31/05/2007*	108/2007	2.500	25-26	Carpeta VII
22	0110/2007	28-29	Carpeta II	1111-SCC	30/05/2007	30/05/2007	113/2007	2.500	45-46	Carpeta II
23	0111/2007	21-22	Carpeta I	475-INY	01/06/2007	01/06/2007	114/2007	2.500	32-33	Carpeta I
24	0112/2007	19-20	Carpeta XI	1437-CSA	18/05/2007	22/05/2007	109/2007	2.500	31-32	Carpeta XI
25	0113/2007	19-20	Carpeta V	1113-ITN	18/05/2007	23/05/2007*	110/2007	2.500	31-32	Carpeta V
26	0114/2007	19-20	Carpeta IV	1487-PDD	18/05/2007	19/05/2007*	111/2007	2.500	31-32	Carpeta IV
27	0115/2007	19-20	Carpeta III	1487-PEG	18/05/2007	19/05/2007*	112/2007	2.500	31-32	Carpeta III

Resoluciones confirmadas en la Resolución de Alzada que no son objeto del presente recurso jerárquico

IV.2 Alegatos de las Partes

IV.2.1 Alegatos del Sujeto Pasivo

UNAGRO SA, presentó alegatos escritos (fs. 181-183 del expediente), reiterando los argumentos de su Recurso de Alzada; agrega además lo siguiente:

- i. Afirma que el Recurso Jerárquico interpuesto por la Administración, no da cumplimiento al requisito exigido por el art. 198, inc. c) del Código Tributario, incorporado mediante Ley 3092 (Título V del CTB), puesto que no fundamenta con claridad los elementos constitutivos de los agravios inferidos por el Acto Administrativo impugnado. Sostiene que técnicamente no es un recurso jerárquico, porque sólo se limita a hacer una relación de hechos e interpretación caprichosa de los datos del proceso, sin fundamentar en qué se equivocó Alzada, tampoco expone cuál es la parte de la resolución impugnada en la que está en desacuerdo.

IV.3 Antecedentes de derecho.

i. Ley 2492 o Código Tributario Boliviano (CTB)

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. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones:

1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.

ii. DS 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB)

Art. 40.- (Incumplimiento a Deberes Formales).

I. Conforme lo establecido por el Parágrafo 1 del artículo 162° de la Ley N° 2492, las Administraciones Tributarias dictarán las resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a los deberes formales.

II. La falta de presentación en término de la declaración de pago emitida por las Administraciones Tributarias Municipales será sancionada de manera automática con una multa del diez por ciento (10%) del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda, monto que no podrá ser superior a dos mil cuatrocientas Unidades de Fomento de la Vivienda (2.400 UFV's), ni menor a cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV's). Cuando no hubiera tributo omitido, la sanción será de cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV's) para el caso de personas naturales y doscientas cuarenta Unidades de Fomento de la Vivienda (240 UFV's), para personas jurídicas, incluidas las empresas unipersonales.

iii. RND 10-0001-07, de 2 de enero de 2007

Art. 1. (Objeto) Establecer en forma específica el deber formal que tienen los sujetos pasivos o terceros responsables que comercializan productos nacionales gravados con el ICE en el mercado interno o con destino a su exportación, de imprimir información de interés tributario en las etiquetas o envases unitarios de uso final, tales como bebidas refrescantes en general, la cerveza, alcoholes potables fraccionados o no, otras bebidas alcohólicas como los vinos, singanis, aguardientes y licores, los cigarrros, cigarrillos y otros derivados del tabaco.

Asimismo, establecer la obligación de proporcionar información oportuna cuando los productos detallados precedentemente, sean comercializados o circularizados mediante cisternas.

Art. 3. (Venta de alcoholes en Cisternas) Los productores nacionales de alcoholes que comercializan dicho producto hacia el mercado interno o para su exportación haciendo uso de cisternas, deberán comunicar este hecho mediante nota escrita a la Gerencia Distrital, Graco o Unidad Local de su jurisdicción con una anticipación de 72 horas previas al carguío y salida del alcohol de las plantas productoras, la misma que además deberá contener como mínimo la siguiente información:

- a) Nombre o Razón Social del Productor.
- b) Número de Identificación Tributaria del Productor.
- c) Dirección Actualizada.
- d) Fecha prevista para el envío.
- e) Número de Identificación Tributaria o Documento de Identidad del comprador.
- f) Nombres y Apellidos o Razón Social del comprador.
- g) Volumen Total de Alcohol previsto, sujeto a transporte.
- h) Número de envíos o Partidas y Volumen por partidas, sujetos a transporte.
- i) Grado Alcohólico G.L. previsto a 15°C, sujeto a transporte.

Recibida esta nota escrita, el Servicio de Impuestos Nacionales podrá designar a funcionarios de la Administración Tributaria para verificar y validar si la información provista por el contribuyente en la nota anterior, corresponde con los registros del llenado del cisterna y las actas internas de carguío con los que sale cada partida de alcohol informada. Dichas actas de salida también deberán contener datos relativos al Peso Bruto, Tara del Camión Cisterna y Peso Neto Final del alcohol sujeto a transporte.

La información sobre el Volumen de Alcohol sujeto a comercialización comunicada formalmente a la Administración Tributaria mediante nota escrita, debe ser coincidente con los documentos de venta, las actas internas de carguío y otros registros internos de la contabilidad del productor y el Volumen Real determinado por el SIN en operativos de control, admitiéndose un margen de tolerancia no superior al 0,5%.

Las diferencias materiales que se detecten como resultado de los operativos de control de la Administración Tributaria, darán lugar a la aplicación del concepto de deuda tributaria, así como a las sanciones dispuestas por la Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003, y demás normativa tributaria reglamentaria.

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. Manifiesta la Administración Tributaria recurrente, que la Resolución de Alzada revocó totalmente 21 Resoluciones Sancionatorias **GGSC-DTJC N° 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y 0112 /2007**, todas de 26 de julio de 2007, con argumentos que considera no son válidos y lesivos al Estado, porque conforme dispone el art. 70 de la Ley 2492 (CTB) el sujeto pasivo debe cumplir las obligaciones tributarias que establezca la Administración Tributaria, por lo que al haber incumplido el contribuyente el art. 3 de la RND 10-0001-07, ya que los 21 cisternas salieron de las instalaciones de UNAGRO SA sin comunicar este hecho con una anticipación de 72 horas previas al carguío y salida del alcohol de las plantas productoras, por lo que su conducta se adecua a la contravención tributaria de Incumplimiento de deberes Formales prevista por los arts. 162 de la Ley 2492 (CTB) y 40 del DS 27310 (RCTB).
- ii. Inicialmente es importante precisar que el Recurso Jerárquico fue interpuesto impugnando solamente las veintiún (21) Resoluciones Sancionatorias que fueron revocadas totalmente en Alzada; en cambio las seis Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC N° 096, 097, 098, 099, 0113 y 0114/2007 de 26 de julio de 2007, que fueron confirmadas en dicha instancia, al no haber sido recurridas ante esta instancia Jerárquica por ninguna de las partes, quedaron firmes, por lo que la competencia de la Superintendencia Tributaria General se abre sólo sobre las veintiún Resoluciones Sancionatorias que fueron detalladas en el párrafo que antecede.
- iii. Doctrinalmente, *“Se denominan deberes formales a las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos”*; constituyen infracciones a los deberes formales *“... la violación de las disposiciones de la ley general o de las leyes especiales de impuestos, de los reglamentos respectivos y de las disposiciones e instrucciones emanadas de la administración, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fiscalizar su cumplimiento por parte de los contribuyentes”* Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, pp. 412 y 430.
- iv. Al respecto, el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) dispone que el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en la citada Ley y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde 50.- UFV a 5.000.- UFV, aclarando que la sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá mediante norma reglamentaria, dentro de

los límites señalados. Por su parte el art. 40 del DS 27310 establece que las Administraciones Tributarias dictarán las resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de los deberes formales.

- v. Asimismo, la Administración Tributaria emitió la RND 10-0001-07, sobre las condiciones de expendio y circulación de bienes de producción nacional gravados por el ICE, debido a que se hace necesaria la implementación de medios y formas de control fiscal para percibir, controlar, administrar y fiscalizar el ICE, cuyo art. 1 señala como objeto, establecer la obligación de proporcionar información oportuna cuando los productos gravados con ICE, sean comercializados o circularizados mediante cisternas, para lo cual el art. 3 establece que los productores nacionales de alcoholes que comercializan su producto hacia el mercado interno o para su exportación haciendo uso de cisternas, deberán comunicar este hecho mediante nota a la Administración de su jurisdicción con una anticipación de setenta y dos (72) horas previas al carguío y salida del alcohol de las plantas productoras, información que debe contener como mínimo, entre otros, la fecha prevista para el envío.
- vi. De la revisión y compulsión de antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que UNAGRO SA, presentó notas a la Administración Tributaria, comunicando la salida de alcohol de su planta productora mediante cisternas; dichas notas, incluyen la fecha prevista para el envío, de acuerdo con el citado art. 3 de la RND 10-0001-07; por su parte, la Administración Tributaria a efectos de verificar las exportaciones o ventas de alcohol en el mercado interno, designó a un funcionario del Departamento de Fiscalización, para realizar el Operativo de Control en la planta productora de UNAGRO SA el día 18 de mayo de 2007, en virtud del memorándum GDSC-DDF-MEM/0139/2007.
- vii. Como resultado de la inspección emitió el Informe GDSC/GRACO/DDF/INF. No. 02.01042/2007, de 12 de junio de 2007, según el cual elaboró Acta de Acciones y Omisiones, en la que detalla que solicitada la documentación al productor UNAGRO SA, ésta le fue entregada incompleta, ya que faltaban documentos como la Nota Fiscal, Manifiesto Internacional de Carga, Declaración Única de Exportación, entre otros documentos que fueron completados posteriormente, mediante Actas de Recepción de Documentos elaborada por la Administración Tributaria.
- viii. Asimismo, el funcionario informa que presencié todo el proceso de carguío de seis (6) cisternas, que estaban a la espera de ser cargados cinco (5) cisternas y que esperaban completar todo el lote dieciséis (16) cisternas más en los próximos días;

además indica que efectuó seguimiento al proceso de carguío de alcohol a los cisternas, el mismo que consta de seis etapas: 1) ingreso del cisterna, 2) tare y destare del cisterna, 3) limpieza del cisterna, 4) carguío del cisterna con alcohol, 5) pesaje del cisterna con alcohol para visto bueno y despacho, y 6) en caso de diferencia en el peso, el cisterna vuelve al área de carguío, proceso que dura aproximadamente dos (2) horas y que la capacidad de los cisternas es 35.000 litros aproximadamente.

ix. Del análisis de las fechas comunicadas por UNAGRO SA a la Administración Tributaria, se evidencia que para la salida de alcohol en cisternas en el período fiscal mayo de 2007, la empresa productora presentó notas con la anticipación establecida en el art. 3 de la RND 10-0001-07, vale decir 72 horas antes de la fecha consignada para los envíos, como se puede evidenciar en el siguiente cuadro:

Fechas declaradas y fechas efectivas de las salidas de los cisternas

N°	RESOLUCIÓN SANCIONATORIA GGSC-DTJC N°	CITE DCM/GR N°	FECHA DE LA NOTA	FECHA DE ENVÍO SEGÚN NOTA		FECHA EFECTIVA DE SALIDA
1	088/2007	003/2007	08/05/2007	Viernes	11/05/2007	12/05/2007
2	089/2007	003/2007	08/05/2007	Viernes	11/05/2007	14/05/2008
3	090/2007	002/2007	04/05/2007	Martes	08/05/2007	14/05/2008
4	091/2007	002/2007	04/05/2007	Martes	08/05/2007	14/05/2008
5	092/2007	002/2007	04/05/2007	Martes	08/05/2007	15/05/2008
6	093/2007	008/2007	15/05/2007	Viernes	18/05/2007	22/05/2007
7	094/2007	009/2007	18/05/2007	Martes	22/05/2007	23/05/2007
8	095/2007	009/2007	18/05/2007	Martes	22/05/2007	23/05/2007
9	100/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
10	101/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
11	102/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
12	103/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
13	104/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
14	105/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
15	106/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
16	107/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	30/05/2007
17	108/2007	014/2007	25/05/2007	Martes	29/05/2007	31/05/2007
18	109/2007	006/2007	15/05/2007	Viernes	18/05/2007	23/05/2007
19	110/2007	006/2007	15/05/2007	Viernes	18/05/2007	23/05/2007
20	111/2007	006/2007	15/05/2007	Viernes	18/05/2007	19/05/2007
21	112/2007	006/2007	15/05/2007	Viernes	18/05/2007	19/05/2007

x. Para el caso concreto del cargado y salida de cisternas efectuado por el funcionario de la Administración Tributaria el 18 de mayo de 2007, existe incertidumbre respecto a cuántos cisternas debieron salir ese día, por cuanto de las notas CITE DCM/GR 006/2007 y 008/07 presentadas por UNAGRO SA a la Administración, se evidencia que en la fecha citada, debieron ser cargados catorce (14) cisternas; empero, según el Informe GDSC/GRACO/DDF/INF. No. 02.01042/2007, de 12 de junio de 2007, el fiscalizador menciona que realizó el control en base a tres notas presentadas por UNAGRO SA según Hojas de Ruta NUIT 1539, 1540 Y 1541, sin señalar cuál el número total de cisternas que debieron salir ese día, ya que si presencié la salida de seis (6) cisternas, que cinco (5) cisternas estaban a la espera de ser cargados y que

esperaban dieciséis (16) cisternas para completar todo el lote, los mismos que totalizan veintisiete (27) cisternas; sin embargo, el funcionario no aclara en qué fechas debieron salir las veintisiete cisternas.

xi. El informe tampoco aclara si el carguío de los cisternas es simultáneo o uno tras otro, de manera que si el proceso de carguío de un cisterna dura dos horas, no se cuenta con datos de cuántos cisternas pueden ser cargados en una jornada efectiva de trabajo o labor, de manera que se cumpla con la fecha de salida de los cisternas, cuya salida fue anunciada con anticipación de 72 horas. En todo caso, según el informe mencionado, se aprecia que en el proceso de carguío puede quedar diferida la salida de los cisternas anunciada para una fecha específica, toda vez que se encontraban a la espera de ser cargados un lote de dieciséis (16) cisternas, lo que explicaría el diferimiento en la salida de los cisternas, empero al haberse cumplido el anuncio de su salida con la anticipación establecida en la RND 10-0001-07, se establece que no existe incumplimiento del deber formal de comunicar a la Administración Tributaria con una antelación de 72 horas antes del proceso de carguío y salida de los camiones cisternas, considerando además que éstas dos actividades (Carguío y Salida), son copulativas; es decir que van siempre juntas, permitiendo de esta forma el control por parte de la Administración tributaria.

xii. Finalmente, en cuanto al argumento y petitorio de UNAGRO SA que solicita el rechazo del Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN y que fue alegado por el sujeto pasivo, corresponde aclarar que el agravio en el Recurso Jerárquico de la Administración Tributaria se identifica claramente, así como los motivos y objeto de impugnación, por lo que no corresponde rechazar el recurso jerárquico como pretende UNAGRO SA.

xiii. Por todo lo expuesto, siendo evidente que UNAGRO SA cumplió con la comunicación sobre el carguío y salida de los cisternas con la debida anticipación de setenta y dos (72) horas señalada en el art. 3 de la RND 10-0001-07 y siendo que no existe incumplimiento de dicho deber formal de comunicación, corresponde a esta instancia jerárquica Confirmar la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, nulas y sin valor legal las veintiún (21) Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y 0112 /2007, todas de 26 de julio de 2007, dejando sin efecto la multa de 2.500.- UFV por cada una de ellas.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la autoridad administrativa independiente de la Superintendencia Tributaria General, le corresponde, 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-SCZ/Nº 0197/2007 de 3 de diciembre de 2007, del Recurso de Alzada, emitida por el Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

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

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Administrativa STR-SCZ/Nº 0197/2007, de 3 de diciembre de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por UNAGRO SA, contra la Gerencia Distrital GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia nulas y sin valor legal las veintiún (21) Resoluciones Sancionatorias GGSC-DTJC Nº 088, 089, 090, 091, 092, 093, 094, 095, 0100, 0101, 0102, 0103, 0104, 0105, 0106, 0107, 0108, 0109, 0110, 0111 y 0112 /2007, todas de 26 de julio de 2007, dejando sin efecto la multa de 2.500.- UFV. por cada una de ellas; conforme establece el inc. b) art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB).

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

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.

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