

## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0126/2011

La Paz, 28 de febrero de 2011

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010**, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura IICA**, representada por Juan Risi Carbone.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Raúl Vicente Miranda Chávez.

Número de Expediente: **AGIT/0035/2011//LPZ/0443/2010.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura – IICA (fs. 69-71 del expediente); la Resolución ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 62-66vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0126/2011 (fs. 88-103 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

##### **I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.**

El Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura – IICA, representado legalmente por Juan Risi Carbone, según Testimonio de Poder 0660/2010, de 18 de octubre de 2010 (fs. 45-46vta. del expediente); interpone Recurso Jerárquico (fs. 69-71 del expediente) impugnando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz. Plantea los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución Sancionatoria impugnada dispuso sancionar a la empresa con 5.000 UFV, supuestamente por haber incurrido en incumplimiento de deberes formales de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci), Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN en la misma fecha de presentación del formulario 98, por el período fiscal abril 2006, en aplicación de los arts. 70 num. 6 y 8), 71-I, 162, 166 y 168 de la Ley 2492 (CTB), 5 y Anexo Inc. A) num. 4, Subnumeral 4.3 de la RND 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004; 4 y 5 de la RND 10-0029-05.
- ii. Al respecto, señala que se debe tomar en cuenta que las contravenciones por incumplimiento de deberes formales se refieren a las inobservancias o violaciones a lo establecido expresamente en las disposiciones jurídicas que contemplan reglas de conducta para los sujetos pasivos, ya sea como contribuyente o sustituto y que así lo prevé el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), pero en el caso que nos ocupa, se observa la falta de tipicidad para sancionar la conducta que motivó la sanción, puesto que la Administración Tributaria habría confundido su naturaleza al pretender asimilarlo a un agente de información que por las funciones que cumple no tiene una relación directa con el fisco, pretendiendo subsanar la ausencia de uno de los elementos esenciales del ilícito a partir de la vigencia de las disposiciones de carácter general.
- iii. Añade que acorde con su criterio, la Resolución Sancionatoria establece que sin tipicidad no existe contravención, precisamente por ello es que a través del recurso de alzada se observa la ausencia de tipicidad para sancionar a la empresa IICA, en su calidad de Agente de Retención, con derechos y obligaciones diferentes a cualquier Agente de Información; al respecto, señala que la diferente naturaleza de un Agente de Retención frente a un Agente de Información se encuentra prevista por los arts. 25 y 71 de la ley 2492 (CTB).
- iv. En tal entendido, aduce que en este caso la sanción impuesta fue motivada por el incumplimiento del deber formal -de proporcionar información- establecida para los sujetos obligados a proporcionar información en su condición de Agentes de Información conforme dispone el num. 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-04; siendo extraño que la ARIT fundamente la falta de tipicidad, sólo para concluir que en el caso presente ésta no existe, y más cuando la normativa citada tipifica la contravención como entrega de información en los plazos formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información.

v. Expresa que IICA actuó como Agente de Retención para retener el tributo correspondiente por los ingresos en calidad de dependencia de sus empleados, por ello en el supuesto de haberse incumplido algún deber formal correspondía la aplicación de la sanción administrativa previamente definida en una norma de carácter reglamentario que respete los límites máximos y mínimos establecidos en el art. 162 de la ley 2492 (CTB) para los Agentes de Retención y no así la aplicación analógica de la norma reglamentaria prevista expresamente para los agentes de Información, por lo que solicita se revoque la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0529/2010, y por consiguiente, se deje sin efecto la Resolución Administrativa 0204/2010.

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

La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 62-66vta. del expediente), resuelve confirmar la Resolución Sancionatoria N° 0204 de 1 de abril de 2010, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA); consecuentemente, mantiene firme y subsistente la multa de 5.000 UFV por incumplimiento de deberes formales, por la omisión de presentar la información a través del software Da Vinci (RC-IVA) Agentes de Retención por el período fiscal abril de 2006; con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que la Administración Tributaria, en uso de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación dispuestas por el art. 100 de la Ley 2492 (CTB), detectó que el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, con NIT 1029561026, incumplió con su obligación formal de presentar y/o remitir mensualmente la información del Software RC-IVA (Da Vinci), Agentes de Retención (funcionarios dependientes), por el período fiscal abril de 2006; como consecuencia, el 24 de abril de 2008, emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 84919735, otorgando al sujeto pasivo el plazo de 20 días para presentar descargos o alternativamente pague la multa de 5.000 UFV, por contravención de conformidad con lo dispuesto en el punto 4.3 de la RND 10-0021-04.
- ii. Manifiesta que el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), acondicionó su conducta a lo establecido por los arts. 162 de la Ley 2492 (CTB) y 5 de la RND 10-0029-05, al haber comprobado la Administración Tributaria el incumplimiento en el que incurrió, al omitir presentar ante el Servicio de Impuestos

Nacionales la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención (dependientes), por el período fiscal abril de 2006; conducta que fue sancionada por la Administración Tributaria, tomando como parámetro la previsión dispuesta por el numeral 4.3, del Anexo A, de la RND10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, norma reglamentaria que dispone la sanción, por la falta de entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información, de 5.000 UFV.

- iii. Establece que el art. 4 de la RND 10-0029-05, obliga a los Agentes de Retención a consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA y remitirla mensualmente al SIN mediante su página Web o presentar por medio magnético en la misma fecha de presentación del formulario 98. Su incumplimiento, de conformidad con el art. 5 de la norma reglamentaria citada precedentemente, es sancionado conforme establece el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 4.3, del Anexo A, de la RND 10-0021-04, norma legal y reglamento que describe el marco normativo que configura el ilícito y establece la sanción a imponer al contraventor, demostrando el cumplimiento del marco normativo emitido por parte del SIN.
- iv. En ese contexto, sostiene que si bien el num. 4.3, del Anexo A, de la RND 10-0021-04, sólo hace referencia a los Agentes de Información como sujetos a quienes debe imponerse la sanción por el incumplimiento del deber formal por la falta de presentación del Software RC-IVA; sin embargo, el art. 5 de la RND 10-0029-05, dispone expresamente y con anterioridad al hecho que el incumplimiento por parte de los Agentes de Retención al no presentar dicha información, será sancionado conforme establece el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 4.3 del anexo A de la RND 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, lo que demuestra la existencia no sólo del elemento de la conducta antijurídica, sino que establece la sanción aplicable por este hecho contravencional; es decir, demuestra que la norma reglamentaria exigida por la ley marco dispone taxativamente el tipo de sanción por la contravención tributaria incurrida, adecuando reglamentariamente la cuantía de la sanción dispuesta por el citado art. 162 de la Ley 2492 (CTB).
- v. Finalmente, concluye que la Administración Tributaria al sancionar al Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, actuó legalmente imponiendo la multa de 5.000 UFV, por el incumplimiento del deber formal establecido en el art. 70, inc. 8, de la Ley 2492 (CTB) y el Anexo Consolidado A, num. 4.3, de la RND 10-0021-04; en consecuencia, confirma la Resolución Sancionatoria impugnada.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia Tributaria General y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 10 de enero de 2011, mediante nota ARITLP-DER-OF-0036/2011, de la misma fecha, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0443/2010 (fs. 1-76 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 14 de enero de 2011 (fs. 80-81 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 19 de enero de 2011 (fs. 82 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **28 de febrero de 2011**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. El 26 de marzo de 2009, la Administración Tributaria notificó por cédula a Juan Francisco Chávez Cossio, representante del Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 00084919735, de 24 de abril de 2008, al haber evidenciado que el contribuyente incumplió con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, del período abril 2006, que debió ser presentada en el mes de

mayo 2006, de acuerdo con la terminación del último dígito de su NIT, de conformidad con el art. 4 de la RND 10-0029-05, lo cual constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el 40 del DS 27310, sancionado con la multa de 5.000 UFV, conforme el punto 4.3, num. 4, Anexo A, de la RND 10-0021-04, concediendo el plazo de veinte (20) días para la cancelación de la multa o la presentación de descargos (fs. 3 y 6-9 de antecedentes administrativos).

ii. El 15 de abril de 2009, el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), mediante nota BO-AD-197, de 6 de abril de 2009, aclara que es Agente de Retención del RC-IVA, que grava los ingresos en calidad de dependencia de acuerdo al art. 25 de la Ley 2492 (CTB) y la RND 20-0029-05, no siendo posible que la Administración Tributaria le inicie e imponga un sumario contravencional para sancionar el incumplimiento de un deber formal establecido expresamente para los agentes de información, por lo que, ante la inexistencia de tipicidad solicita se deje sin efecto el Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 11 de antecedentes administrativos).

iii. El 18 de mayo de 2009, la Administración Tributaria mediante Proveído CITE: SIN/GDLP/DF/SVECP/PROV-186/2009, establece que en virtud de los arts. 4 y 5 de la RND 10-00029-05, los agentes de retención tienen la obligación de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes y remitirla al SIN, incumplimiento que será sancionado conforme establecen el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y num. 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-2004 (fs. 12 de antecedentes administrativos).

iv. El 29 de mayo de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVE/INF/1347/2009, en el cual estableció que en el plazo de 20 días dispuesto según Auto Inicial de Sumario Contravencional, el contribuyente presenta descargos según nota BO-AD-197, que fueron respondidos mediante Proveído CITE: SIN/GDLP/DF/SVECP/PROV-186/2009, que establece que los argumentos presentados no son válidos, por lo que sugiere la remisión del expediente al Departamento Jurídico para su proceso (fs. 13-14 de antecedentes administrativos).

v. El 27 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Juan Francisco Chávez Cossio, representante legal del Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA) con la Resolución Sancionatoria N° 204, de 1 de abril de 2010, que resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 5.000 UFV,

por haber incurrido en incumplimiento del deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el software (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) o presentar el medio magnético en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98 correspondiente al período abril 2006, de acuerdo con lo establecido en el num. 4, punto 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04 (fs. 19-20 y 22-25 de antecedentes administrativos).

## **IV.2. Alegatos de las partes.**

### **IV.2.1. Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Raúl Vicente Miranda Chavez, que acredita personería mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0437-10, de 31 de diciembre de 2010 (fs. 83 del expediente), por memorial presentado el 8 de febrero de 2011, dentro el término establecido, formula alegatos escritos (fs. 84-85 vta. del expediente), en el que expresa lo siguiente:

- i. Indica que en aplicación del art. 5 de la RND 10-0029-05, los Agentes de Retención tienen la obligación de remitir mensualmente a la Administración Tributaria la información presentada por sus dependientes mediante la página web o medio magnético, el incumplimiento de dicho deber formal está sancionado de conformidad con lo previsto por el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y la RND 10-0021-04, obligación que habría sido incumplida por el contribuyente, por el período fiscal abril 2006; dando lugar al Auto Inicial de Sumario Contravencional por contravenir lo dispuesto en el art. 4 de la RND 10-0029-05; consiguientemente, la Resolución Sancionatoria, sanciona este hecho con 5.000 UFV.
- ii. Señala que de acuerdo con los arts. 3 y 4 de la RND 10-0029-05, los empleadores que incumplan con el deber formal de presentar la información mediante Software RC-IVA (Da Vinci) serán sancionados con 5.000 UFV, en aplicación del num, 4.3, Anexo A de a la RND 10-0021-04 y que aunque solo señale a los Agentes de Información no exime de responsabilidad a los Agentes de Retención de presentar la información referida; en tal entendido, cita el Recurso Jerárquico STG/RJ/0021/2009, de 16 de enero de 2009.

iii. Sostiene que según el recurrente no tiene la categoría de Agente de Información ya que son Agentes de Retención y por tal motivo no se le puede aplicar la sanción dado que carecería de tipicidad; empero, esta demostrado que el art. 5 de la RND 10-0029-05, sanciona a los Agentes de Retención de conformidad con la RND 10-0021-04, por lo que no existe restricción o impedimento para que éstos presenten la información, más cuando se encuentran en posesión de dicha información.

#### **IV. 3. Antecedentes de derecho.**

##### **i. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Art. 25. (Sustituto).** Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.

**Art. 64. (Normas Reglamentarias Administrativas).** La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

**Art. 76. (Carga de la Prueba).** En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

**Art. 148. (Definición y Clasificación).** Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

**Art. 160. (Clasificación).** Son contravenciones tributarias:

5. Incumplimiento de otros deberes formales;

**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. RND 10-0029-05, Software RC-IVA (Da-Vinci) para Dependientes y Agentes de Retención.**

**Art. 3. (Contribuyentes en Relación de Dependencia)** I. Los dependientes cuyos ingresos, sueldos o salarios brutos superen los Bs7.000.- (Siete mil 00/100 Bolivianos), que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota del IVA contenida en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deberán presentar a sus empleadores o Agentes de Retención, la información necesaria en medio electrónico, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes", conforme el cronograma fijado en la Disposición Final Primera de la presente Resolución.

II. Independientemente de lo dispuesto en el párrafo anterior, los dependientes antes citados deberán presentar a sus empleadores el Formulario 87-1 impreso y firmado, acompañando las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes de respaldo.

III. A tal efecto, se considerarán ingresos, sueldos o salarios brutos, a los ingresos declarados a las AFP como base para la retención que se efectúa por concepto de aportes al Fondo de Capitalización Individual.

**Art. 4. (Agentes de Retención).** Los empleadores o Agentes de Retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da-Vinci) Agentes de Retención", y remitirla mensualmente al Servicio Nacional de Impuestos Nacionales mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de Impuestos Nacionales o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción, en la misma fecha de la presentación del Formulario 98.

**Art. 5. (Incumplimiento).** Los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de presentar la información del "Software RC-IVA (Da-Vinci) Agentes de Retención", serán sancionados conforme lo establecido en el artículo 162 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario, y en el numeral 4.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004.

El pago de la multa no exime al Agente de Retención de la presentación de la información requerida.

### **Disposiciones Finales**

**Primera (Vigencia para la presentación del Software RC-IVA (Da Vinci).** Los empleadores o Agentes de Retención, cuyos dependientes estén obligados a presentar información utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes, deberán cumplir con lo dispuesto en la presente Resolución formativa de Directorio e acuerdo al siguiente cronograma:

- PRICOS: A partir del período noviembre 2005, que se declara en diciembre de 2005.
- GRACOS y RETO: A partir del período diciembre 2005, que se declara en enero de 2006.

### **iii. RND 10-0021-04, Contravenciones Tributarias.**

Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A) Contribuyentes del Régimen General

4. Deberes formales relacionados con el deber de información	Sanción para Personas Jurídicas
4.3 Entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información.	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. Sobre la falta de tipicidad.**

i. El Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), manifiesta que se debe tomar en cuenta que las contravenciones por incumplimiento de deberes formales se refieren a la inobservancia o violación de lo establecido expresamente en las disposiciones jurídicas y que así lo prevé el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), y que en el caso que nos ocupa, se observa la falta de tipicidad para sancionar la conducta que motivó la sanción, puesto que la Administración Tributaria habría confundido su naturaleza al pretender asimilarlo como agente de información, pretendiendo subsanar la ausencia de uno de los elementos esenciales del ilícito a partir de la vigencia de las disposiciones de carácter general.

- ii. Añade que en su recurso de alzada observó la ausencia de tipicidad para sancionar a IICA, en su calidad de Agente de Retención, con derechos y obligaciones diferentes a cualquier Agente de Información, señalando que la diferencia entre un Agente de Retención frente a un Agente de Información se encuentra prevista por los arts. 25 y 71 de la Ley 2492 (CTB).
- iii. Aduce que en este caso, la sanción impuesta fue motivada por el incumplimiento del deber formal -de proporcionar información- establecida para los Agentes de Información conforme dispone el num. 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04; siendo extraño que la ARIT fundamente la falta de tipicidad sólo para concluir que en el caso presente ésta no existe y más cuando la normativa citada, tipifica la contravención como entrega de información en los plazos formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información.
- iv. La Administración Tributaria en memorial de alegatos señala que en aplicación de los arts. 3, 4 y 5 de la RND 10-0029-05, los Agentes de Retención tienen la obligación de remitir mensualmente a la Administración Tributaria la información presentada por sus dependientes mediante la página web o medio magnético, incumplimiento que está sancionado de conformidad con lo previsto por el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y num. 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04, obligación que habría sido incumplida por el contribuyente con relación al período abril 2006; aclara que al estar demostrado que la RND 10-0029-05, sanciona a los Agentes de Retención de conformidad a la RND 10-0021-04, no existe restricción o impedimento para que éstos presenten la información, más cuando se encuentran en posesión de dicha información.
- v. Al respecto, María Querol García, en su obra Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, refiere que en el análisis de las infracciones tributarias deben considerarse los principios *de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad*. En cuanto al principio de tipicidad señala que **“La consagración del principio de tipicidad supone que toda acción y omisión susceptible de constituirse en infracción tributaria debe, con carácter previo, estar tipificada como tal por el legislador.** Por lo tanto, es una exigencia del principio de seguridad jurídica al constituirse como un límite de la potestad sancionatoria de la Administración Pública” (*QUEROL García Ma. Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias. pág. 21*) (las negrillas son nuestras).

- vi. En la legislación tributaria boliviana, el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), establece que constituyen ilícitos tributarios las acciones y omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias; además que los ilícitos se clasifican en contravenciones y delitos.
- vii. En cuanto a las contravenciones tributarias, el num. 5, art. 160, de la Ley 2492 (CTB) establece que son contravenciones tributarias **el incumplimiento de otros deberes formales**; 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”*.
- viii. En este contexto, la Administración Tributaria en virtud de su facultad normativa establecida en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB) y considerando que es necesario mejorar el control de los descargos presentados por los sujetos pasivos en relación de dependencia, emitió la RND 10-0029-05, la misma que en su art. 4, prevé como una obligación de los empleadores o **Agentes de Retención, la consolidación de la información electrónica proporcionada por sus dependientes**, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) o **presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción**, en la misma fecha de presentación del formulario 98 (las negrillas son nuestras).
- ix. De la revisión y compulsión de los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria de acuerdo con la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones advierte que el sujeto pasivo cuenta con dependientes cuyos sueldos o salarios brutos son mayores a Bs7.000.- por lo que tenía la obligación de presentar la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención (dependientes), por el período abril 2006, obligación que al ser incumplida da lugar al Auto de Sumario Contravencional que establece una multa de 5.000 UFV y otorga el término de 20 días para la presentación de descargos; ante lo cual, el contribuyente, mediante nota BO-AD-197, aduce que al ser Agente de Retención del RC-IVA, de acuerdo con el art. 25 de la Ley 2492 (CTB) y la RND 20-0029-05, no está en la obligación de consolidar y enviar la información del Software

RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención (dependientes), ya que ésta corresponde a un agente de información, por lo que alega falta de tipicidad; en respuesta, el SIN, mediante nota, establece que en virtud de los arts. 4 y 5 de la RND 10-00029-05, 162 de la Ley 2492 (CTB) y numeral 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-2004 y considerando su condición de agente de retención, éste tenía la obligación de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes y remitirla al SIN, por lo que sanciona su incumplimiento (fs. 3, 11-12 de antecedentes administrativos).

x. Consiguientemente, la Administración Tributaria emite Informe, en el que el SIN señala que los argumentos expuestos por el contribuyente no son válidos, para luego emitir y notificar la Resolución Sancionatoria N° 204, de 01 de abril de 2010, en la que resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 5.000.- UFV, por el período abril 2006, de acuerdo con lo establecido en el num. 4, punto 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04 (fs. 13-14 y 19-25 de antecedentes administrativos).

xi. Ahora bien, conforme con la doctrina, se tiene que las infracciones tributarias deben regirse por los principios de **tipicidad, legalidad y culpabilidad**, los mismos que se encuentran reconocidos en la legislación nacional, en el caso específico del principio de **tipicidad** el mismo se encuentra previsto en el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), determinando que para que un acto sea calificado como contravención tributaria debe existir la infracción material de la Ley, porque de lo contrario no puede existir infracción ni sanción (las negrillas son nuestras).

xii. En el caso que nos ocupa, corresponde señalar que el art. 25 de la Ley 2492 (CTB), establece en su num. 2 que: "*Son **agentes de retención** las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley...*", al respecto, al advertirse del Auto Inicial de Sumario Contravencional que las Administradoras de Fondos de Pensiones informan que el sujeto pasivo cuenta con empleados o dependientes con sueldos o salarios brutos que superan los Bs7000.-, aspecto que no es desvirtuado por el sujeto pasivo conforme establece el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), se evidencia que IICA tiene calidad de agente de retención, por lo que sus dependientes mensualmente le presentan información electrónica mediante el Software RC-IVA (Da Vinci) de acuerdo con lo previsto en el art. 3 de la RND 10-0029-05.

xiii. En tal entendido, una vez presentada la información electrónica mediante el **Software RC-IVA (DA VINCI)-Dependientes**, el art. 4 de la RND 10-0029-05, de

forma textual establece la obligación de los **empleadores o agentes de retención** de consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el **Software RC-IVA (DA VINCI) Agentes de Retención** y remitirla mensualmente al SIN en la misma fecha de presentación del Formulario 98, lo que determina que el incumplimiento a esta disposición por los agentes de retención se constituye en una contravención tributaria expresamente tipificada.

xiv. De lo anotado, se tiene que el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), en su calidad de agente de retención estaba en la obligación de presentar la información electrónica consolidada mediante el Software (DA VINCI) Agentes de Retención, por el período abril 2006, toda vez que la obligación de presentar la mencionada información está destinada a los **Agentes de Retención (empleadores)** y no así a los **agentes de información** como refiere el sujeto pasivo; en consecuencia, el incumplimiento a dicha obligación determina que la conducta de IICA se encuentre tipificada como contravención en aplicación de los arts. 162 de la Ley 2492 (CTB) y 4 de la RND 10-0029-05, lo que determina que no es evidente que el SIN haya aplicado erróneamente los conceptos de agente de retención y agente de información, para cumplir con un deber formal de empleador, correspondiendo confirmar la Resolución de Alzada en este punto.

#### **IV.4.2. Sobre la sanción que corresponde a los agentes de información.**

i. Por otra parte, IICA, en el recurso jerárquico, señala que actuó como Agente de Retención para retener el tributo correspondiente por los ingresos en calidad de dependencia de sus empleados, por ello, en el supuesto de haberse incumplido algún deber formal correspondía la aplicación de la sanción administrativa previamente definida en una norma de carácter reglamentaria que respete los límites máximos y mínimos establecidos en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), para los Agentes de Retención y no así la aplicación analógica de la norma reglamentaria prevista expresamente para los Agentes de Información.

ii. Al respecto, cabe poner en evidencia que el art. 5 de la RND 10-0029-05, establece que los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de informar mediante el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", serán sancionados conforme al art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004; asimismo, determina en la Disposición Final Primera que la obligación de presentar tal información entra en vigencia para GRACOS y RESTO a partir del período diciembre 2005, a ser declarada en enero de 2006.

- iii. En ese contexto, al evidenciarse que durante el proceso de Sumario Contravencional IICA no presentó argumentos ni documentación que desvirtúe el incumplimiento del deber formal de presentar mediante el software RC-IVA (Da-Vinci) **Agentes de Retención**, la información electrónica consolidada de sus dependientes, por el **período abril/2006**, conforme establece el art. 4 de la RND 10-0029-05, que entró en vigencia a partir del período diciembre 2005, según la Disposición Final Primera de la mencionada RND, se tiene que corresponde aplicar la sanción respectiva al sujeto pasivo.
- iv. En tal entendido, por lo dispuesto en el art. 5 de la RND 10-0029-05, se infiere que la sanción aplicada al sujeto pasivo por el incumplimiento en la presentación de la información referida se encuentra definida en una norma de carácter reglamentaria que está dirigida específicamente a los **agentes de retención**, aclarando que la obligación de presentar la información no es exclusiva de los agentes de información.
- v. Continuando con el análisis de la norma referida, se observa que la sanción de 5.000 UFV, prevista el numeral 4.3, Anexo A, de la RND 10-0021-04, se encuentra dentro de los límites dispuestos en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) que determina que la multa para las contravenciones tributarias irá de 50 a 5.000 UFV, y que tales límites estarán establecidos mediante una norma reglamentaria; al respecto, se tiene que la sanción para el incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica consolidada mediante el Software (Da Vinci) Agentes de Retención, se encuentra contemplada en la RND 10-0029-05, que sólo a efectos de establecer el monto de la multa se remite al numeral 4.3 referido, que establece una multa de 5.000 UFV, sea para personas naturales o jurídicas que no entreguen información en la forma y plazo previsto en las normas específicas; se pone en evidencia que dicha normativa no hace alusión que esta sanción sea exclusiva para los agentes de información; aspectos que desvirtúan la aplicación analógica de la multa prevista para los agentes de Información señalada por el recurrente.
- vi. Consecuentemente, al evidenciarse que se configuró el incumplimiento del deber formal establecido en el art. 4 de la RND 10-0029-05, relacionado con la remisión de información a través del Software RC-IVA (Da Vinci)-Agentes de Retención por el período abril 2006, en aplicación del art. 5 de citada RND y el numeral 4.3, del Anexo A, de la RND 10-0021-04, es correcta la imposición de la sanción de 5.000 UFV; por tanto corresponde a esta instancia confirmar la Resolución de Alzada impugnada.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, 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 ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

**POR TANTO:**

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i. por delegación y sustitución que suscribe la presente Resolución Administrativa, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), conforme con la Resolución Administrativa AGIT/0045-A/2010, de 15 de septiembre de 2010,

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución ARIT-LPZ/RA 0529/2010, de 13 de diciembre de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA), contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); que mantuvo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 0204, de 1 de abril de 2010, emitida por la Administración Tributaria, que establece la sanción pecuniaria de 5.000 UFV, por Incumplimiento de Deberes Formales, por la omisión de presentar la información a través del software Da Vinci RC-IVA Agentes de Retención por el período fiscal abril de 2006; conforme establece el art. 212-I inc. b) de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Juan Carlos Maita Michel*  
Director Ejecutivo General Interino  
Autoridad General Impugnación Tributaria