

## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0651/2011

La Paz, 13 de diciembre de 2011

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	<b>Resolución ARIT/CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, del Recurso de Alzada</b> , emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	<b>IMSOTEC SRL.</b> , representada legalmente por Luís Alberto Duran Zurita.
Administración Tributaria:	<b>Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)</b> , representada legalmente por Virginia Vidal Ayala.
Número de Expediente:	<b>AGIT/0538/2011//CBA/0215/2010.</b>

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, (fs. 153-155 del expediente); la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 139-145 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0651/2011 (fs. 178-197 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

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

##### **I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Virginia Vidal Ayala, según Resolución Administrativa de Presidencia No. 03-0140-11, de 16 de marzo de 2011 (fs. 152-152 vta. del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 153-155 del expediente) impugnando la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta la Administración Tributaria, ahora recurrente, que según la Resolución de Alzada, su sistema detecto inconsistencias en el registro de datos de la factura N° 1909, en base a la información que el contribuyente envió al ente recaudador vía Da Vinci, cuando en aplicación del art. 6 de la RND 10-0047-05, este hecho (inconsistencia) debiera ser comunicado al contribuyente para que en el plazo de 5 días, proceda a la corrección de la información enviada. Al respecto, niega que la Administración haya detectado inconsistencias en su sistema, ya que lo que **detectó son errores en el contenido** de la factura N° 1909; por lo que la ARIT realiza una mala interpretación de la normativa citada precedentemente, misma que es concordante con el Comunicado de 16 de febrero de 2006, el cual refiere que durante la validación del software, verificará que los archivos cumplan la **estructura** de datos y no así el contenido del mismo.
  
- ii. Sobre la normativa referida, aclara que las inconsistencias que detectara el sistema de la Administración Tributaria se refieren exclusivamente a las detectadas en la estructura de los archivos y no así de la información contenida. Además que el módulo Da Vinci simplemente envía información y no verifica los datos contenidos en los archivos (libros), validando la información solo en la forma y no en el fondo, ya que no es su función verificar y validar los datos contenidos en los Libros; por tanto, las inconsistencias no se refieren al contenido, sino al tema informático, es decir si la información no se envía en el archivo que corresponde, no llegara a leerse la información, o que la Administración Tributaria no tuviera acceso a ésta para su revisión, causas por las que si se procedería a comunicar al contribuyente sobre fallas en la estructura de datos de conformidad al art. 6 parágrafo I) de la RND 10-0047-05.
  
- iii. Manifiesta que según la Resolución del Recurso de Alzada, la tipificación de la contravención por incumplimiento del deber formal, no es clara y precisa. Al respecto, señala que la Resolución Sancionatoria es clara y específica al sancionar conforme a los arts. 160, 161 y 162 de la Ley 2492 (CTB) y num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, lo que evidencia la aplicación correcta de la normativa. Por lo expuesto, solicita se revoque la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba y por consiguiente se confirme en todas sus partes la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

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

La Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, del Recurso de Alzada (fs. 139-145 del expediente), dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, resuelve revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, al no haberse seguido el procedimiento establecido en el art. 6 de la RND 10-0047-05, en consecuencia, deja sin efecto la sanción de 1.500 UFV impuesta en virtud del num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04; con los siguientes fundamentos:

- i. Cita como marco normativo los arts. 143, 162 párrafo I), 168 párrafos I) y II) de la Ley 2492 (CTB); num. 86 inc. b) y num. 129 de la RD 05-0043-99; num. 3 sub. num. 3.2 Anexo A de la RND 10-0021-04; art. 6 párrafos I), II) y III) de la RND 10.0047.05; y arts. Primero y Tercero nums. 1), 2) y 3) de la RD 05-0162-98. Manifiesta que IMSOTEC SRL, impugna la Resolución Sancionatoria N° 108-00173-10, de 20 de septiembre de 2010, observando el incumplimiento de deberes formales consignado en el punto 86 de la RA 05-0043-99, referido al registro del número del RUC del cliente, cuando éste número de registro ya no existe. Al respecto, señala que el cambio de la denominación y nueva asignación de registro, tiene su base legal en el DS 27149, que autoriza a la Administración Tributaria sustituir el número del RUC por el Número de Identificación Tributaria (NIT), por lo que ésta observación queda desvirtuada.
- ii. Respecto a la vulneración del principio de seguridad jurídica, cuando en la Resolución impugnada, se citó el DS 27147 como respaldo de la sustitución del RUC por el NIT, indica que ésta incorrecta consignación no lesiona los derechos del sujeto pasivo, en razón de que la sanción impuesta tiene como respaldo principal otras disposiciones legales que serán evaluadas posteriormente; además que se trató de un error de tipeo, tal como lo señala la Administración Tributaria, debiendo ser la cita correcta DS 27149.
- iii. El sujeto pasivo advierte la aplicación ilegal de la RA 05-0043-99, por haber sido aprobada en función del art. 127 de la Ley 1340 (CTb), norma legal que fue abrogada por la Disposición Final Novena de la Ley 2492 (CTB). Aclara, que el art. 127 de la Ley 1340 (CTb), facultaba a la Administración Tributaria dictar normas administrativas reglamentarias, como es la RA 05-0043-99, facultad que también se encuentra

prevista en el art. 64 del actual Código Tributario, por lo que desconocer la legalidad de resoluciones reglamentarias emitidas por la Administración Tributaria, en mérito a la vigencia de una nueva normativa tributaria, representaría dejar sin efecto todas las resoluciones emitidas por el SIN, AN y GM, lo que crearía un vacío para la aplicación de las facultades de verificación, fiscalización, control y otros, aspecto que va contra la economía jurídica de un país.

iv. Además, el recurrente señala que el SIN debería emitir normas reglamentarias para tipificar los ilícitos tributarios, conforme lo establece el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), ya que sólo se limitó a establecer la escala de sanciones y no la tipificación de cada deber, en el presente caso el deber formal de registrar correctamente el NIT en el Libro de Ventas IVA. Se evidencia la emisión de la RND 10-0012-04 de 31/03/2004, que estuvo vigente hasta la emisión de la RND 10-0021-04 de 11/08/2004, normativa última que la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, aplicó al sumario contravencional seguido en contra de IMSOTEC SRL.

v. La tipicidad constituye un elemento esencial de la infracción tributaria, ya que sólo constituye esta calidad, cuando la conducta encuadre en el tipo, pues no habrá contravención sin antes estar expresamente tipificada la conducta y ésta a su vez debe estar sancionada. En ese entendido, la tipicidad debe ser comprendida como la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita por norma legal, atendiendo al principio de legalidad o reserva de Ley, como es el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), lo que se constituye en un imperativo del Derecho Administrativo Sancionador; por ello, no sólo ha de ser necesaria la descripción de un hecho definido como ilícito, sino que además debe establecer claramente la sanción que ha de aplicarse a cada tipo de infracción impositiva, como es el caso de las RND.

vi. Indica que a objeto de sancionar ilícitos, la tipificación de la contravención, tiene que ser clara, precisa y no general, por lo que el incumplimiento ocurre cuando el contribuyente no registra los datos señalados en la norma específica bajo el formato exigido, es decir, que el espíritu de la norma, es obtener información de las transacciones efectuadas por los contribuyentes, para que la misma pueda ser objeto de un cruce sistémico (Base de Datos) y detectar posibles evasiones impositivas. Aspecto, que no se enmarcaría como contravención, cuando el contribuyente cumple con el registro de sus transacciones en su libro de ventas IVA, pero con error de transcripción de los datos consignados en las respectivas facturas de ventas, como son el NIT del comprador, N° de orden de la factura u otros.

vii. En consecuencia, para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal tiene que precisar ese hecho, señalando que es el registro correcto (sin errores) en los libros de compras y ventas IVA; similar omisión de precisión y certeza, se encuentra en la redacción del numeral 86, que refiriéndose al registro de las facturas en el Libro de Ventas IVA, exige expresamente que dicho registro deberá ser **cronológico y correlativo**. En este caso, el incumplimiento sólo acaecería cuando tal registro no fue llevado cronológica y correlativamente, y no cuando el registro de los datos de la factura, tenga errores de transcripción.

viii. La RA 05-0162-98, respalda la posición del objeto del ente recaudador al exigir al contribuyente informe sobre sus transacciones, las que para un control posterior de la formalidad de llevar los libros de compras y ventas IVA, se le exige que también lo tenga en un medio físico, que contiene la misma información (datos) que los enviados a través del software LCV-IVA, situación que posteriormente fue normado de forma similar en los arts. 46, 47, 50 y 64 de la RND 10-0016-07.

ix. IMSOTEC SRL advirtió una aplicación ilegal del régimen del Libro físico de Compras y Ventas IVA y su régimen de sanciones pecuniarias, señalando que la RA 05-0043-99, fue usada por el SIN para tipificar el ilícito tributario, pero de forma contradictoria utilizó la RND 10-0021-04, para imponer la sanción pecuniaria. Adicionalmente, considera que el sujeto pasivo, dentro del plazo para la presentación de descargos establecido por el art. 168 de la Ley 2492 (CTB), presentó nota a la Administración Tributaria, invocando el art. 6 de la RND 10-0047-05. En virtud a dicha solicitud, y considerando que el Requerimiento N° 00101830, emitido en mérito a la Orden de Verificación N° 009OVI9734, se originó porque la Administración Tributaria, detectó inconsistencias en el registro de datos de la factura N° 001909 en su Sistema, en base a la información vía Da Vinci, razón por la cual requirió específicamente la presentación de esa factura, además del Libro de Ventas IVA.

x. En ese contexto, lo que correspondía a la Gerencia Distrital Cochabamba, en aplicación del art. 6 de la RND 10-0047-05, era comunicar este hecho (inconsistencia) al contribuyente para que en el plazo de cinco días proceda a la corrección de la información enviada, y en consecuencia, también proceda a la corrección de su Libro de Ventas IVA; sin embargo, incumplió el procedimiento dispuesto en la normativa citada anteriormente; por lo que, al no haberse comunicado las inconsistencias de la información, pese a la solicitud efectuada, corresponde revocar totalmente la Resolución Sancionatoria.

## **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 24 de octubre de 2011, mediante nota ARIT/CBA/DER/CA-0244/2011, de la misma fecha, se recibió el expediente ARIT-CBA-0215/2011 (fs. 1-159 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 26 de octubre de 2011 (fs. 160-161 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes en la misma fecha (fs. 162 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 **13 de diciembre de 2011**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

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

- i. El 17 de febrero de 2010, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Luís Alberto Durán Zurita, representante legal de la empresa IMSOTEC SRL, con el Requerimiento N° 00101830, solicitando el Libro de Ventas IVA original y fotocopia, y

entre otros la factura de venta N° 01909 con número de orden 3029831278 (fs. 6 de antecedentes administrativos).

ii. El 23 de febrero de 2010, la Administración Tributaria, mediante Acta de Recepción/Devolución de Documentación, recepciona documentación consistente en la factura N° 1909 con N° de Orden 3029831278 y fotocopia del libro de Ventas IVA del período septiembre 2006, señalando que las fotocopias fueron cotejadas con los originales, documentación que fue devuelta (fs. 7 de antecedentes administrativos).

iii. El 4 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Luís Alberto Durán Zurita, representante legal de la empresa IMSOTEC SRL, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-03437-10, debido a que no registró correctamente el NIT de la factura N° 1909 con número de orden 3029831278 en el Libro de Ventas correspondiente al período septiembre 2006, lo que incumple el num. 86 de la RND 05-0043-99, y constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), sancionado con la multa de 1.500 UFV, conforme al num. 3.2 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. 1-1vta. de antecedentes administrativos).

iv. El 24 de agosto de 2010, Luís Alberto Durán Zurita, representante legal de la empresa IMSOTEC SRL, presentó la nota Cite: GG/38-10, mediante la cual argumenta que de acuerdo a la Guía Da Vinci PDF, en caso de no introducirse de manera correcta la información, saldrán notas indicando los errores que existen, adicionalmente hace referencia a la RND 10-0047-05 respecto a que si el sistema del SIN detectará inconsistencias de la información presentada, éstas serán comunicadas al sujeto pasivo dentro de los 5 días hábiles, situación que no le fue comunicada, por lo que solicita dejar sin efecto el incumplimiento atribuido a su empresa (fs. 17-18 de antecedentes administrativos).

v. El 9 de septiembre de 2010, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GDC/DF/VI/INF/2506/2010, en el que señala que la contravención por la cual es sancionado no se refiere al envío de la información a través del Software Da Vinci, sino al registro del Libro de Ventas IVA de conformidad al num. 86 de la RA 05-0043-99, de 13 de agosto de 1999, haciendo referencia a lo que establece este numeral. Además aclara, que conforme el DS 27147, se autorizó al SIN a sustituir el número de RUC por el NIT; concluye, que el contribuyente no canceló, como tampoco no

presentó descargos que hagan a su favor (fs. 13-15 de antecedentes administrativos).

vi. El 12 de octubre de 2010, la Administración Tributaria notifica de forma personal a Luís Alberto Durán Zurita, representante legal de la empresa IMSOTEC SRL, con la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, en la cual resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 1.500 UFV, por el período fiscal septiembre 2006, en mérito a lo dispuesto en los arts. 160, 161 y 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04 (fs. 23-24vta. de antecedentes administrativos).

vii. El 1 de noviembre de 2010, IMSOTEC SRL interpone recurso de alzada impugnando la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, entidad que el 9 de febrero de 2011, notificó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT – CBA/RA 35/2011, de 3 de febrero de 2011, misma que resuelve anular la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, emitida por el Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, hasta emitir una nueva Resolución Sancionatoria sustentada en hechos documentados en originales o copias debidamente legalizadas por autoridad competente (fs. 8-11 y 64-67 del expediente).

viii. El 1 de marzo de 2011, IMSOTEC SRL interpone recurso jerárquico impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT – CBA/RA 35/2011, de 3 de febrero de 2011; como resultado el 28 de abril y el 3 de mayo de 2011, se notificó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT – RJ 0237/2011, de 21 de abril de 2011, misma que resuelve anular la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0035/2011, de 3 de febrero de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la citada Resolución de Alzada inclusive, a fin de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba emita una nueva Resolución, en la cual se pronuncie expresamente sobre todas las cuestiones de **fondo** planteadas en el recurso de alzada presentado por el sujeto pasivo (fs. 72-75 y 105-112 y 118-119 del expediente).

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

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



La Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, representada por Virginia Vidal Ayala, conforme se acredita de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0140-11, de 16 de marzo de 2011 (fs. 152 del expediente), el 23 de noviembre de 2011, dentro el término establecido, presenta alegatos escritos (fs. 168-170 del expediente), en los que reitera inextenso los argumentos expuestos en su recurso jerárquico, además expresa lo siguiente:

i. Alega que según Comunicado de 16 de febrero de 2006, emitió una aclaración para la aplicación de la RND 10-0047-05, relativo al formato de presentación del Libro de Compras y Ventas IVA, dicho comunicado refiere que las validaciones del software verificara que los archivos cumplan la estructura de datos y no así el contenido de la información y que el comunicado se encuentra colgado en la página [www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo). Por tanto, se establece que las inconsistencias que detectara el Sistema Da Vinci se refieren únicamente a las validaciones que el software verificara para que los archivos cumplan la estructura de datos y no así el contenido de la información, puesto que el contenido es responsabilidad de la persona, toda vez que el llenado, se lo efectúa en función de los documentos y papeles de respaldo (facturas, pólizas, etc.). El que los archivos cumplan la estructura de datos, se refiere específicamente al tema informático. Reitera su solicitud en sentido de que esta instancia Jerárquica revoque la Resolución Alzada ARIT/CBA/RA 0215/2011, confirmándose en todas sus partes las Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10.

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

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

**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. 66 (Facultades Específicas).** La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;

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

11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general.

**Art. 100. (Ejercicio de la Facultad).** La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación

**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. 149. (Normativa Aplicable).**

I. El procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos.

II. La investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma.

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

5. Incumplimiento de otros deberes formales;

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

1. Multa;

**Art. 162. (Incumplimiento de Deberes Formales).**

I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda

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

**ii. Ley 1340, Código Tributario Abrogado (CTb).**

**Art. 127.** La institución que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos podrá dictar normas administrativas reglamentarias generales a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias dentro de los límites que fijen las disposiciones pertinentes.

**iii. DS 27310, Reglamento del Código Tributario (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.

**iv. DS 27149, Reglamento del Código Tributario (RCTB).**

**Art. 25. (Creación NIT).** Créase el NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT) sobre la base del otorgamiento de una clave única de identificación tributaria que sustituya al actual número del Registro Único de Contribuyentes - (RUC) y que inequívocamente individualice a los contribuyentes alcanzados por los impuestos cuya recaudación, fiscalización y cobro esté a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales, a quien se autoriza llevar adelante el Programa de Empadronamiento. Cuantas citas se efectúen respecto al número de registro de los contribuyentes - (RUC), se entenderán referidas al Número de Identificación Tributaria - (NIT).

**v. RA 05-0043-99, Resolución Consolidada de Facturación.**

**86.** Se establece un libro denominado VENTAS IVA, cuyo formato se aprueba mediante la presente Resolución Administrativa, en el que se asentarán cronológica y correlativamente todas las notas fiscales emitidas (facturas, "tickets", y/o documentos equivalentes) que den lugar al débito fiscal. Los datos mínimos a consignar, además de la información de cabecera establecida en el formato, será la siguiente:

b) Número de RUC del cliente, (cuando corresponda).

**vi. RND 10-0047-05, Modificaciones a la obligación de presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA.**

**Art. 1. (Objeto).** La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto establecer la nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO O RESTO que están obligados a partir de la vigencia de la presente Resolución; así como, ampliar el universo de sujetos pasivos de la categoría RESTO obligados a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA con información mensual de sus transacciones comerciales.

**Art. 5. (Formato).** La información del Libro de Compras y Ventas IVA, deberá prepararse en dos Archivos Planos (.TXT); uno para el Libro de Compras y otro para el Libro de Ventas, en forma de tabla, utilizando como separador de campos el carácter Pipe Line ( | ), debiendo contener los siguientes campos:

## II. LIBRO DE VENTAS.

Nombre del archivo 2: ventas\_052006\_NIT

Nombre del campo	Tipo de Dato	Observaciones
Número de NIT del proveedor	Número	NIT del proveedor o vendedor (Para póliza de importación consignar el valor 0)

### Art. 6. (Presentación).

I. La información del Libro de Compras y Ventas – IVA, para su remisión al Servicio de Impuestos Nacionales, deberá ser preparada en dos Archivos Planos (.TXT) según lo establecido en el párrafo precedente y cargada en el Módulo Da Vinci – LCV, desarrollado por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Una vez cargada la información y validada por el Módulo Da Vinci – LCV, ésta deberá ser remitida al SIN a través de Internet, o el archivo generado por el Módulo Da Vinci – LCV deberá ser copiado a un medio magnético y presentado en la Gerencia Distrital o GRACO correspondiente. Si el archivo del Libro de Compras o del Libro de Ventas generado por el Módulo Da Vinci – LCV, excede los 500 Mbytes, la información de ambos archivos deberá presentarse en medio (s) magnético (s) directamente en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción.

II. Si el sistema de recepción del Servicio de Impuestos Nacionales detectará inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, las cuales

deberán efectuarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la comunicación del SIN; caso contrario, se considerará como incumplimiento de acuerdo a lo establecido en el Artículo 4 de la presente Resolución.

**vii. RND 10-0021-04, Concepto y alcances de las Contravenciones Tributarias.**

**Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO**

A) Contribuyentes del Régimen General

3. Deberes formales relacionados con los Registros Contables y Obligatorios	Sanción para Personas Jurídicas
3.2 Registros en Libros de compra y venta IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica.	1.500 UFV

**viii. COMUNICADO, de 16 de febrero de 2006, Presentación del Libro de Compras y Ventas IVA.**

El Servicio de Impuestos Nacionales informa:

Que una vez aprobada la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 relativa al nuevo formato de presentación de Libro de Compras y Ventas IVA en un archivo plano (.txt) a través del Sistema Da Vinci a partir, corresponde aclarar los siguientes aspectos para una correcta aplicación de dicha norma:

El SIN no proporcionará un nuevo software para el registro de las transacciones de compras y/o ventas, si no que el contribuyente deberá hacer el registro en su sistema contable de ventas o en último caso en una hoja de cálculo (Excel) y una vez registrados los datos generar un archivo plano (.txt) de acuerdo a la siguiente estructura:

NOTA: Para la generación de estos archivos se deben tener las siguientes consideraciones:

- Deben ser archivos tipo texto cuyos campos deben estar separados por el carácter Pipe Line (1)-(ALTGR+1).
- Estos archivos no deben tener nombres o títulos de columnas, solamente los datos.
- Estos archivos no deben tener totales.
- Entre el separador (1) y el siguiente dato no deben existir espacios.
- El SIN desarrollará una interfaz para validación de los archivos y su envío al SIN vía internet a través del Software Da Vinci y el Modulo Da Vinci – LCV (disponible a partir del 1 de marzo de 2006 en el sitio Web del SIN [www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)).

- Durante las validaciones el software verificará que los archivos cumplan la estructura de datos y no así el contenido de la información.

#### **IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se ha podido evidenciar lo siguiente:

##### **IV.4.1. Errores en el registro de la factura N° 1909 en el Libro de Ventas.**

- Manifiesta la Administración Tributaria que según alzada, su sistema habría detectado inconsistencias en el registro de datos de la factura N° 1909, cuando en aplicación del art. 6 de la RND 10-0047-05, este hecho debió ser comunicado al contribuyente para que en el plazo de 5 días proceda a la corrección de la información. Al respecto, niega que haya detectado inconsistencias en su sistema, ya que lo que detectó son **errores en el contenido de la factura** referida; por lo que la ARIT realiza una mala interpretación de la normativa citada, concordante con el Comunicado, de 16 de febrero de 2006, que refiere que durante la validación del software, se verificará que los archivos cumplan la **estructura** de datos y no así el contenido del mismo.
- Añade que las inconsistencias detectadas se refieren exclusivamente a la estructura de los archivos y no así de la información contenida en ellos y que el módulo Da Vinci simplemente envía información y no verifica los datos contenidos en los archivos (libros), validando la información solo en la forma y no en el fondo, ya que no es su función verificar y validar los datos contenidos en los Libros; por tanto, las inconsistencias no se refieren al contenido, sino al tema informático, es decir si la información se envía en el archivo que corresponde, si abre para leer, y el acceso para su revisión, causas que sí correspondería comunicar al contribuyente.
- Al respecto, el num. 11, art. 70 de la Ley 2492 (CTB), señala que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras, la de cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general. Por otra parte, el num. 5, art. 160 de la Ley 2492 (CTB), dispone que son contravenciones tributarias, entre otras, el incumplimiento de otros deberes formales y el art. 162 de la misma ley prevé quien 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. Adicionalmente, el num. 3.2, Anexo A de la RND 10-0021-04 establece la sanción de 1.500 UFV para personas jurídicas por el incumplimiento del deber formal de registrar en Libros de Compras y Ventas IVA, de acuerdo a lo establecido en la norma específica.

iv. De la revisión de antecedentes administrativos y del expediente, se tiene que la Administración Tributaria notificó al representante legal IMSOTEC SRL, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, al evidenciar que no registró correctamente el NIT de la factura N° 1909 en el Libro de Ventas correspondiente a septiembre 2006, lo que incumple el num. 86 de la RA 05-0043-99, y constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), sancionado según el num. 3.2., Anexo A de la RND 10-0021-04 con una multa de 1.500 UFV, hecho que fue notificado en el Auto Inicial de Sumario Contravencional, en el mismo se le concedió el plazo de veinte (20) días para la cancelación de la multa o la presentación de descargos.

v. Contra dicho acto administrativo, IMSOTEC SRL presentó la nota Cite: GG/38-10 (fs. 17-18 de antecedentes administrativos), en la cual señala que de acuerdo al paso 8 de la Guía Da Vinci PDF, en caso de que no se introduzca la información de manera correcta, saldrán notas indicando los errores que existen, adicionalmente hace referencia al art. 6 de la RND 10-0047-05, respecto a que si el sistema del SIN detectará inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas al sujeto pasivo dentro de los 5 días hábiles, situación que no le fue comunicada, por lo que solicita se deje sin efecto el incumplimiento atribuido a su empresa.

vi. Evaluados los descargos, la Administración Tributaria mediante nota CITE: SIN/GDC/DF/VI/NOT/1289/2010 de 09 de septiembre 2010, aclaró que la contravención sancionada no se refiere al envío de la información a través del Software Da Vinci, sino al registro en el Libro de Ventas IVA, de conformidad al num. 86 de la RA 05-0043-99, el cual señala, entre otras, la obligación de registrar el RUC del cliente; además aclara que conforme el DS 27147 (debió decir 27149), se autorizó al SIN a sustituir el número de RUC por el NIT; por lo que concluye, que los descargos presentados no son considerados válidos para el Auto Inicial de Sumario Contravencional, por tratarse de descargos para Incumplimiento de Deberes Formales diferentes; Ante ello, el contribuyente no canceló la sanción establecida, como tampoco se efectuó descargos que hagan a su favor, hecho que fue

comunicado a IMSOTEC SRL, con la notificación de la Resolución Sancionatoria que resuelve sancionar al contribuyente con la multa de 1.500 UFV, por el período fiscal septiembre 2006.

vii. De acuerdo a lo señalado, queda claro que el hecho sancionado en el presente caso, es el registro incorrecto del número **253603148019** en la columna CI/NIT Cliente del Libro de Ventas correspondiente al período septiembre 2006 (fs. 9 de antecedentes administrativos), cuando el NIT del comprador Pascual Quinteros registrado en la factura N° 1909 es el **3603948019** (fs. 8 de antecedentes administrativos), incumplimiento que vulnera el deber formal establecido en el num. 86 de la RA 05-0043-99, sobre el sistema de facturación y su registro; diferente de los deberes establecidos en la RND 10-0047-05, emitida con el fin de incrementar la eficiencia en las labores de fiscalización y facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus deberes formales, estableciendo que la presentación de la información del Libro de Compras y Ventas - IVA, se realice a través del Módulo Da Vinci – LCV, lo que se analiza a continuación.

viii. De acuerdo a lo manifestado, es preciso tener en cuenta el art. 1 de la RND 10-0047-05 Modificaciones a la obligación de presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA, referido al objeto; señala, que éste es establecer la nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV; por su parte el art. 5-II de la citada RND, establece el formato de presentación del Libro de Ventas entre las cuales se encuentra el registro del Número de NIT o Documento de Identidad del cliente, vale decir del comprador y que de acuerdo al art. 6-I de la RND referida, cargada la información y validada por el módulo Da Vinci – LCV, deberá ser remitida al SIN a través de Internet; además, señala el art. 6-II señala, que si el sistema de recepción del SIN detectara inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, mismas que deberán efectuarse en los cinco días hábiles siguientes, caso contrario se considerará como no presentada.

ix. Adicionalmente, se debe considerar que el 16 de febrero de 2006, la Administración Tributaria emitió un Comunicado relativo a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del sistema Da Vinci según la RND 10-0047-05, que entre otros aspectos, aclara que durante las validaciones del software verificará que los archivos cumplan la estructura de datos y no así el contenido de la información; por lo citado, queda claro que la verificación preliminar referida, guarda relación con los aspectos



informáticos relativos a la presentación del software del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Sistema Da Vinci, información que será remitida vía Internet o en medio magnético, por tanto, todos los temas tratados en dicha RND guardan relación con el envío de la información vía sistema, a la Administración Tributaria, así como de las inconsistencias que la estructura de datos pueda contener.

x. Con carácter posterior, el SIN puede, en uso de sus facultades establecidas en los arts. 66-1 y 100 de la Ley 2492 (CTB), efectuar con base en la información relativa a las transacciones de ventas registradas en Libros que remiten vendedores y compradores vía internet, efectuar verificaciones cruzadas vía sistema, como lo hizo en el presente caso, en el que encontró diferencias en el reporte del NIT del comprador, error que se encuentra establecido en la RA 05-0043-99.

xi. Tal como se señaló precedentemente, se llega a establecer que diferente es el caso de la RA 05-0043-99, que trata sobre las obligaciones relativas a la facturación y su registro, y realiza un reordenamiento normativo relativo al sistema de habilitación, emisión y control de notas fiscales y registros tributarios, que pueden o no ser llevadas en registros sistematizados; cuyos nums. 85 al 93 corresponden al registro de operaciones, en concreto el num.. 86 que establece un libro denominado Ventas IVA, en el cual se asentarán cronológica y correlativamente todas las notas fiscales emitidas que den lugar al débito fiscal, entre los datos mínimos a consignarse esta, el inc. b) que dispone el registro del Número de RUC (actual NIT según el art. 25 del DS 27149) del cliente, que se entiende que sea registrada de manera correcta, por lo que en caso de consignarse este dato con un error, se considera un incumplimiento del deber formal establecido en el art. 86-b) de la RA 05-0043-99, como en el presente caso, hecho que constituye contravención tributaria de acuerdo al art. 160 de la Ley 2492 (CTB), sancionada según el art. 162 de la mencionada Ley y el num. 3.2., Anexo A de la RND 10-0021-04 con una multa de 1.500 UFV.

xii. Adicionalmente, debe considerarse que en muchos casos, este tipo de errores en los que incurren los vendedores, ocasiona que los compradores sean también objeto de verificación por el error de registro en Libros del vendedor, ocasionándoles perjuicios en tiempo y forma, cuando como en el presente caso, el crédito fue obtenido en una transacción efectivamente realizada.

xiii. Por todo lo argumentado en la presente Resolución, queda claro que la infracción de registro incorrecto en el Libro de Ventas IVA, se encuentra establecida en el num.

86-b) de la RA 05-0043-99, no así en la RND 10-0047-05, por lo que corresponde a esta instancia jerárquica, revocar a la Resolución de Alzada en este punto.

#### **IV.4.2. Tipificación de la contravención tributaria.**

- i. Señala la Administración Tributaria, que según la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, la tipificación de la contravención por incumplimiento de deber formal, no es clara y precisa; aclara, que la Resolución Sancionatoria conforme a los arts. 160, 161 y 162 de la Ley 2492 (CTB) y num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04 sanciona el Incumplimiento de Deber Formal.
  
- ii. 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 María Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias. Pág. 21) (las negrillas son nuestras).
  
- iii. Es necesario precisar que sobre la tipificación el art. 148 de la Ley 2492 (CTB), establece que los ilícitos tributarios se clasifican en **contravenciones y delitos**, asimismo, el art. 149-I y II del mismo cuerpo legal, **determina que el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos**; y que la investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma (las negrillas son nuestras).
  
- iv. En cuanto a las contravenciones tributarias, el num. 5 del 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”.*

v. Es así que la Administración Tributaria, con la facultad normativa dispuesta en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB) anteriormente en el art. 127 de la Ley 1340 (CTb), concordante con el art. 40-I del DS 27310 (RCTB), puede dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas; por lo que el 11 de agosto de 2004, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04, estableciendo en su Anexo Consolidado, los deberes formales y las sanciones aplicables en caso de su contravención.

vi. En ese entendido, teniendo en cuenta que la Ley 2492 (CTB) clasifica los ilícitos en contravenciones y delitos, se advierte que el procedimiento sancionador por contravenciones tributarias se rige exclusivamente por los principios tributarios y administrativos conforme establece el art. 149 de la mencionada norma. Entonces, las normas utilizadas por la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria, se encuentran plasmadas en el principio de tipicidad; aclarando, que dentro de los procedimientos administrativos contravencionales la Ley 2492 (CTB) en sus arts. 64 y 162-I (anteriormente el art. 127 del Código Tributario Abrogado), establecen que la Administración Tributaria tiene la facultad de emitir normas reglamentarias de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias así como de establecer las sanciones, en ese sentido, el art. 86 de la RA 05-0043-99 y num. 3.2 del Anexo A de la RND 10-0021-04, **fueron emitidos por el SIN, a efecto de establecer en ese orden el tipo contraventor y la sanción aplicable respectivamente**, por lo que en el presente caso no se violó el principio de tipicidad; en consecuencia, la Administración Tributaria aplicó correctamente la normativa para Contravenciones Tributarias.

vii. Finalmente, por todo lo argumentado en la presente Resolución, con relación a que la infracción de registro incorrecto en el Libro de Ventas IVA, se encuentra tipificada en el num. 86-b) de la RA 05-0043-99 y no así en la RND 10-0047-05, ya que la sanción se encuentra establecida de manera correcta en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 3.2., Anexo A de la RND 10-0021-04 con una multa de 1.500 UFV; por lo que corresponde a esta instancia jerárquica, revocar totalmente a la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, en

consecuencia, se debe mantener firme la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, que determina sancionar al contribuyente con una multa de 1.500 UFV, en merito a lo dispuesto por el art. 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 3.2., Anexo A de la RND 10-0021-04.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia independiente, imparcial y especializada en sede administrativa la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designado mediante Resolución Suprema 05438, de 20 de abril de 2011, en el marco de los arts. 172-8 de la Constitución Política del Estado y 141 del DS 29894, 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 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

### **RESUELVE:**

**REVOCAR totalmente**, la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2011, de 19 de septiembre de 2011, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por IMSOTEC SRL., representada legalmente por Luís Alberto Duran Zurita, contra la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00713-10, de 20 de septiembre de 2010, que determina sancionar al contribuyente con una multa de 1.500 UFV, en merito a lo dispuesto por los arts. 160,161 y 162 de la Ley 2492 (CTB) y el num. 3.2., Anexo A de la RND 10-0021-04; conforme dispone el art. 212-I inc. a) 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