

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 1046/2012

Recurrente: Club Alemán, legalmente representado por Nicolás Bauer Kyllmann

Administración Recurrida: Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO), legalmente representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia.

Expediente: ARIT-LPZ/0697/2012

Fecha: La Paz, 17 de diciembre de 2012

VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por el Club Alemán, la contestación de la Administración Tributaria recurrida, el Informe Técnico Jurídico, los antecedentes administrativos y todo lo obrado ante esta instancia:

CONSIDERANDO:

Recurso de Alzada

El Club Alemán legalmente representado por Nicolás Bauer Kyllmann, conforme acredita el Testimonio de Poder 1272/2011, mediante memoriales presentados el 13 y 21 de septiembre de 2012, fojas 52-55 y 59 de obrados, interpuso Recurso de Alzada contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, emitidas por el Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

La Administración Tributaria notificó el 8 de agosto de 2012, las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011, sancionando el incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, estableciendo una multa de 3.000.-UFV's por cada uno de los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008.

El incumplimiento con la obligación formal contenida en la RND 10-0029-05, tenía asociada la sanción establecida en el numeral 4.3 del anexo A de la RND 10-0021-04, al haberse dejado sin efecto dicha resolución, no existe una nueva sanción establecida asociada a la RND 10-0029-05, debido a que la implementación de la Gestión Tributaria y Contravenciones aprobada por la RND 10-0037-07, en reemplazo del régimen de Contravenciones Tributarias de la RND 10-0021-04, no puede ser de aplicación automática a situaciones anteriores, requiriéndose que se tipifique y se establezcan las sanciones.

En el caso de que se hubiera establecido que lo señalado en el numeral 4.3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, fuera la sanción aplicable al incumplimiento dispuesto por la RND 10-0029-05, de igual manera existiría una falta de identidad en el responsable de proporcionar información, debido a que no han sido designados como "Agentes de Información"; la RND 10-0029-05 no designa a los Agentes de Retención como Agentes de Información, por lo que la no presentación del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, no configura la conducta contraventora establecida por el numeral 4.3 de la RND 10-0021-04.

La RND 10-0029-05, establece que los empleadores deben presentar la información de sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales; originalmente la sanción aplicable al incumplimiento de esta obligación era de 5.000.-UFV's de acuerdo a lo señalado en el numeral 4.3 del Anexo "A" de la RND 10-0037-07, reducida a 3.000.-UFV's mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011. El régimen de Gestión Tributaria y Contravenciones contiene en su anexo consolidado diferentes Deberes Formales y las sanciones correspondientes por incumplimiento, de donde se evidencia que la Administración Tributaria tiene una clara y definida línea netamente recaudatoria, no respeta los principios básicos de proporcionalidad, ni de progresividad.

Cumplió con el envío y presentación de la información observada por el SIN el 27 de febrero de 2009, que si bien es cierto fue presentada fuera de plazo, fue antes de cualquier actuación de la Autoridad Tributaria; sin embargo, las Resoluciones Sancionatorias impugnadas no mencionan tal hecho, manifestando únicamente que incumplió con la normativa al omitir la presentación de la información. No debería

existir sanción alguna, toda vez que cumplió con la información de la presentación antes de cualquier intervención por parte del SIN, por lo cual el régimen de arrepentimiento eficaz resultaría aplicable, interpretando que el pago de la deuda tributaria, en este caso, es el cumplimiento de la presentación de la información.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita revocar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011.

CONSIDERANDO:

Respuesta al Recurso de Alzada

La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO), representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0367-12 de 14 de septiembre de 2012, por memorial presentado el 10 de octubre de 2012, fojas 64-69 de obrados, respondió negativamente con los siguientes fundamentos:

El 11 de agosto de 2011, se notificó legalmente al contribuyente Club Alemán con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 1179201610, 1179201611 y 1179201612, en virtud a la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones, se constató que el contribuyente tenía en su planilla de haberes correspondientes a los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, dependientes con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs7.000.- por lo que se encontraba obligado presentar la información electrónica presentada, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de acuerdo a la terminación del último dígito de su NIT en los periodos fiscales agosto, septiembre y noviembre de 2008.

Dentro del plazo establecido por el parágrafo I del artículo 168 de la Ley 2492, el 19 de octubre de 2011, el representante legal del Club Alemán presentó descargos, los mismos que fueron valorados. Emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, notificadas el 29 de agosto de 2012, que resuelven sancionar al contribuyente con una multa de 3.000.- UFV's por cada uno de los periodos julio, agosto y octubre de 2008, por incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención.

En virtud a su facultad normativa establecida por el artículo 64 de la Ley 2492, emitió el 14 de septiembre de 2005, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, que aprueba y reglamenta el software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y Agentes de Retención.

El contribuyente Club Alemán tenía el deber formal de presentar la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, al omitir la entrega de ésta información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en la norma incurrió en incumplimiento a Deberes Formales; señala que presentó la información observada por el SIN el 27 de febrero de 2009, sin embargo, no adjuntó ninguna prueba que demuestre dicha presentación, lo que demuestra que incumplió con el deber formal de presentación de la información software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención.

En cuanto a los Autos Iniciales del Sumario Contravencional, corresponde señalar que la sanción impuesta preliminarmente obedece al incumplimiento al Deber Formal de entregar información a la Administración Tributaria en la forma prevista en el Anexo "A" Inc.) 4 sub-numeral 4.3 de la RND 10-0037-07. La sanción impuesta al contribuyente como Agente de Retención fue debido a que incumplió la obligación del deber formal de presentar la información del software RC-IVA (Da Vinci) por los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, en la misma fecha de presentación del formulario RC-IVA.

A partir de la vigencia de la RND 10-0030-2011 de 7 de octubre de 2011 y en aplicación del artículo 150 de la Ley 2492, que prevé la retroactividad de las normas tributarias cuando establezcan sanciones mas benignas, se modificó el artículo 1 parágrafo II numeral 4 sub-numeral 4.9, reduciendo la sanción aplicable al deber formal de no presentar la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, por periodo fiscal (Agentes de Retención) de 5.000.-UFV's a 3.000.-UFV's, por lo que la sanción más benigna e impuesta en cada una de las Resoluciones Sancionatorias es de 3.000.-UFV's.

Las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, se emitieron de conformidad con los numerales 2 y 3 del artículo 17 de la RND 10-0037-07, indicando el acto u omisión que originó la

contravención y la sanción aplicada, en el presente caso, la falta de presentación de la información mediante software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, por los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, ante tal hecho se iniciaron las acciones para el procesamiento del ilícito y se estableció la sanción a ser aplicada, prevista y tipificada como contravención de incumplimiento al Deber Formal, en ese sentido, se le otorgó al contribuyente el plazo de 20 días para presentar descargos, hecho considerado antes de la emisión de la Resoluciones Sancionatorias recurridas, reduciendo la sanción de 5.000.-UFV's a 3.000.-UFV's por ser la sanción más benigna.

Respecto a la legalidad o ilegalidad de la RND 10-0037-07, que manifiesta el recurrente por la supuesta vulneración de dicha resolución al Principio de Legalidad contemplado en el artículo 6 de la Ley 2492, cabe señalar que el numeral 6 del mismo artículo faculta a la Administración Tributaria a tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, por otra parte, de conformidad con el artículo 162 del Código Tributario, se establece mediante norma reglamentaria la sanción para cada una de las conductas contraventoras, en este sentido el tipo de normas reglamentarias emitidas por la Administración han sido aclaradas por el artículo 40 del DS 27310; por ello, la resolución emerge de la ejecución de una atribución conferida por Ley.

Al establecer el Principio de Legalidad de manera general la existencia de una norma reglamentaria previa que realice la descripción de un supuesto hecho tipificando la infracción o conducta contravencional y la imposición de la sanción que ha de aplicarse de acuerdo al tipo de contravención, se evidenció que dicha norma reglamentaria previa resulta ser la RND 10-0037-07, que contempla el detalle de deberes formales y/o obligaciones administrativas que exige el SIN y las sanciones que deben imponerse en caso de incumplimiento de las mismas, es decir, que establece los deberes formales y las sanciones en caso de incumplimiento, emitida con anterioridad a las contravenciones cometidas por el contribuyente, tomando en cuenta que en materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria no cumple con las obligaciones que tiene a su cargo; en ese entendido, corresponde señalar que la RND 10-0037-07 cumple con el principio de legalidad, toda vez que estableció de manera previa el detalle de los deberes formales y las sanciones a imponerse, permitiendo al contribuyente conocer el hecho sancionable y la correspondiente multa en caso de incumplimiento, a efectos que el

sujeto pasivo tenga la oportunidad de cumplir con sus obligaciones establecidas en la Ley.

El artículo 40 del DS 27310 de conformidad con lo establecido en el artículo 162 de la Ley 2492, establece que las Administraciones Tributarias dictarán las Resoluciones Administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventora tipificadas como incumplimiento a deberes formales; emitió la RND 10-0037-07 contemplando el detalle de los deberes formales y las sanciones a imponerse en caso de contravención de cada una de ellas, por lo que se establece claramente que en ningún momento se estableció sanciones de manera desproporcionada o irregular. No hubo vulneración a los principios de legalidad y proporcionalidad, toda vez que en apego a lo establecido por Ley respetó la prelación normativa en cuanto a Contravenciones Tributarias, siendo el Código Tributario y demás disposiciones las que facultan a la Administración Tributaria a emitir Resoluciones Normativas de Directorio mediante las cuales establecen los deberes formales y sus respectivas sanciones en caso de incumplimiento.

El sujeto pasivo admite el incumplimiento al deber formal por no presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes en el plazo señalado y que cumplió con su deber formal de forma extemporánea; la falta de presentación configuró la contravención, puesto que los plazos legales son perentorios e improrrogables, en el presente caso, el contribuyente presentó la información de los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008 en febrero de 2009, es decir, fuera del mes correspondiente a la liquidación del RC-IVA, los formularios electrónicos debieron ser presentados en agosto, septiembre y noviembre de 2008, inobservando los plazos, formas, medios y lugares establecidos en las normas.

El régimen de incentivos diferencia los momentos y los documentos de la deuda sujetos a beneficio, el artículo 156 se refiere a que el goce del incentivo procede antes de la remisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria, por la "Contravención de Omisión de Pago". El arrepentimiento eficaz solo procede con la Omisión de Pago de la deuda tributaria y no con las contravenciones de Incumplimiento a Deber Formal.

No existe error en la tipificación de la conducta contraventora, toda vez que la norma aplicada en las Resoluciones Sancionatorias se encuentra dentro de las obligaciones

de los Agentes de Retención, conforme establece el numeral 4 sub-numeral 4.9 de la RND 10-0030-11, considerando que efectúa una tipificación exacta de la sanción específica para los Agentes de Retención y señala el incumplimiento incurrido por Agentes de Retención con 3.000.-UFV's.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011.

CONSIDERANDO:

Relación de Hechos:

Ante la Administración Tributaria

La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO), emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 1179201610, 1179201611 y 1179201612 de 1 de agosto de 2011, contra el Club Alemán, por incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs7.000.- utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci), en su calidad de Agente de Información, por los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, asimismo, impone la sanción de 5.000.-UFV's, establecida en el punto 4.3 numeral 4 Anexo A de la RND N° 10.0037.07, por cada uno de los periodos fiscales, otorgando el plazo de 20 días para la presentación de descargos. Autos notificados el 11 de agosto de 2011, fojas 1 de antecedentes administrativos de las Carpetas 1, 2 y 3.

Mediante memorial presentado el 31 de agosto de 2011, Nicolás Bauer Kyllmann representante legal del Club Alemán, presentó pruebas de descargo contra los autos Iniciales de Sumario Contravencional, señalando que no existe conducta contraventora al no haberse designado como agente de Información, que el supuesto incumplimiento se basa en una norma derogada RND 10-0029-05 y que se evidencia desproporcionalidad en la determinación de la sanción, fojas 6-9 de antecedentes administrativos de las Carpetas 1, 2 y 3.

Los informes CITE:SIN/GGLP/DF/INF/2734/2011, 2735/2011 y 2736/2011, concluyen que el Club Alemán con NIT 1006969028, no presentó los descargos que desvirtúen la contravención contenida en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos.

1179201610, 1179201611 y 1179201612, ni realizó el pago de la multa impuesta, en consecuencia, recomienda remitir el informe al Departamento Jurídico Técnico, Coactivo y Contencioso para la prosecución del trámite conforme lo establecido en el artículo 17 numeral 3, caso 2 de la RND 10-0037-07, fojas 16-17 de antecedentes administrativos de las Carpetas 1, 2 y 3.

La Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, contra el Club Alemán, modificando la sanción establecida en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional correspondientes, por la contravención de Incumplimiento a Deber Formal (no presentación de la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci)) por los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, conforme a lo establecido por el sub-numeral 4.9 Numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, adicionado por el párrafo II del artículo 1 de la RND 10-0030-2011, párrafo I del artículo 162 de la Ley 2492, concordante con el artículo 40 del DS 27310; actos administrativos notificados mediante cédula el 29 de agosto de 2012, fojas 19-23 y 29 de antecedentes administrativos de las Carpetas 1, 2 y 3.

Ante la Instancia de Alzada

El Recurso de Alzada interpuesto por el Club Alemán, contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, fue admitido mediante Auto de 24 de septiembre de 2012, notificado personalmente el 25 de septiembre de 2012 al Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y el 11 de octubre de 2012 personalmente al representante legal de la institución recurrente, fojas 60-62 de obrados.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO), mediante memorial presentado el 10 de octubre de 2012, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada interpuesto contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011, fojas 64-69 de obrados.

Mediante Auto de 11 de octubre de 2012, se abrió el término de prueba de veinte (20) días comunes y perentorios a ambas partes, en aplicación del inciso d) del artículo

218 del Código Tributario, actuación notificada a las partes en secretaría el 17 de octubre de 2012, fojas 70-72 de obrados. En vigencia del término de prueba la Administración Tributaria mediante memorial de 24 de octubre de 2012, cursante a fojas 73 de obrados, ratificó en calidad de prueba de cargo, los antecedentes del proceso administrativo presentado cuando dio respuesta al Recurso de Alzada. Asimismo, mediante memorial de 20 de noviembre de 2012, presentó alegatos en conclusiones, de conformidad con el parágrafo II del artículo 210 de la Ley 3092, fojas 77-81 de obrados.

CONSIDERANDO:

Interpuesto el Recurso de Alzada con las formalidades establecidas por los artículos 143 de la Ley 2492 y 198 de la Ley 3092 (Incorporación del Título V al Código Tributario), revisados los antecedentes administrativos, compulsados los argumentos formulados por las partes, verificada toda la documentación presentada en el término probatorio como las actuaciones realizadas en esta instancia recursiva y en consideración al Informe Técnico Jurídico emitido de conformidad al artículo 211-III de la Ley 3092, se tiene:

Marco Normativo y Conclusiones:

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT-LP), se avocará únicamente al análisis de los agravios manifestados por Nicolás Bauer Kyllmann en representación del Club Alemán en el Recurso de Alzada interpuesto; la posición final se sustentará acorde a los hechos, antecedentes y el derecho aplicable en el presente caso, sin ingresar a otros aspectos que no fueron objeto de impugnación o que no se hayan solicitado durante su tramitación ante esta instancia recursiva.

El representante legal de la institución recurrente señala en su Recurso de Alzada que el incumplimiento de la obligación contenida en la RND 10-0029-05 tenía asociada la sanción establecida en el numeral 4.3 del anexo A de la RND 10-0021-04, sin embargo, se dejó sin efecto dicha resolución. La implementación de la Gestión Tributaria y Contravenciones aprobada por la RND 10-0037-07, no puede ser de aplicación automática a situaciones anteriores, requiriéndose que se tipifique y se establezcan las sanciones. Argumenta que no fueron designados como "Agentes de Información", por ello, la falta de presentación del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, no configura la conducta contraventora establecida por el numeral 4.3 de

la RND 10-0021-04. Cumplió con el envío y presentación de la información observada por el SIN el 27 de febrero de 2009, que si bien es cierto fue presentada fuera de plazo, fue antes de cualquier actuación o intervención de la Autoridad Tributaria. No debería existir sanción alguna, toda vez que cumplió con la presentación de la información antes de cualquier intervención por parte del SIN, por lo cual el régimen de arrepentimiento eficaz resultaría aplicable. Al respecto corresponde el siguiente análisis:

El artículo 33 de la Ley 843 establece que el Poder Ejecutivo, en uso de sus atribuciones, designará agentes de retención y agentes de información, como así también, cuando por razones de recaudación resulte necesario, podrá establecer montos mínimos de impuesto a ingresar a los profesionales y otros que, por el volumen de sus operaciones y capital resulten pequeños obligados.

De conformidad con el artículo 22 de la Ley 2492, es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

El artículo 25 del mismo cuerpo legal establece que 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:

- 1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco.*
- 2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.*
- 3. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado.*
- 4. Efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido y percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste.*

5. *El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.*

El artículo 71 de la citada Ley, establece las obligaciones del sujeto pasivo, entre las cuales se encuentra la de presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria libros, contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada, en la forma y plazos en que éste los requiera.

El artículo 76 de la Ley 2492, referido a la Carga de la Prueba, dispone que: 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.

El artículo 148 del Código Tributario, establece que 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.

El artículo 150 de la Ley 2492, establece que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

El artículo 160 de la Ley 2492, clasifica las contravenciones tributarias, entre otros, Incumplimiento de otros deberes formales. El artículo 162 de la misma norma, establece: 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.

El artículo 168 de la Ley 2492, señala que: *I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.*

II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código.

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

IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad.

La RND 10.0029.05 de 14 de septiembre de 2005, conforme establece el artículo 1, tiene por objeto reglamentar el uso del "Software RC-IVA (Da Vinci)" por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado en relación de dependencia, así como por los Agentes de Retención del citado impuesto.

El artículo 2 siguiente de la disposición normativa citada señala que *I. Aprobar el "Software RC-IVA (Da Vinci) Dependientes", para el registro del detalle de la información correspondiente a las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que los dependientes presentan para imputar como pago a cuenta del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado a través del Formulario 87-1. II.*

Aprobar el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", el cual permitirá consolidar la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa, así como la generación de la planilla tributaria.

La RND 10-0029-05 en su artículo 3, establece que: *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.

El artículo 4 de la citada Resolución Normativa de Directorio, señala que 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 de Impuestos Nacionales mediante el sitio Web (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 presentación del Formulario 98.*

El artículo 5 de la RND 10-0029-05 establece que 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 N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, 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.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 3, 5 y 64 de la Ley 2492 y el artículo 40-I del DS 27310, la Administración Tributaria tiene facultad normativa, es decir, que puede dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas, imponiendo obligaciones como sanciones; en este sentido, el 14 de septiembre de 2005, emitió la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05, cuyo objeto es reglamentar el uso del "Software RC-IVA (Da Vinci)" para los sujetos pasivos del RC-IVA en relación de dependencia y para los Agentes de Retención del impuesto.

De la valoración y compulsas de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria al haber observado la falta de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención por los períodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, labró las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, imponiendo la sanción de 3.000.-UFV's, por incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente a los períodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, conforme lo establecido por el sub-numeral 4.9 Numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, adicionado por el párrafo II del artículo 1 de la RND 10-0030-2011, párrafo I del artículo 162 de la Ley 2492, concordante con el artículo 40 del DS 27310.

Respecto al principio de legalidad y tipicidad los artículos 72 y 73 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable en el presente caso por disposición del artículo 201 de la Ley 3092, establecen como premisa, que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando hayan sido previstas por norma expresa, conforme al procedimiento establecido en la presente Ley y disposiciones reglamentarias aplicables. Se consideran infracciones administrativas, las acciones u omisiones definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, pudiendo imponerse aquellas sanciones administrativas, que estén establecidas expresamente en las leyes y disposiciones reglamentarias.

Es necesario señalar que la tipicidad constituye un elemento esencial de la infracción tributaria; sólo se constituye esta calidad, cuando la conducta encuadra en el tipo, pues no habrá contravención sin antes estar expresamente tipificada y sancionada la conducta, la falta de ello impedirá su configuración. 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 establece el artículo 162 de la Ley 2492; este es un imperativo del Derecho Administrativo Sancionador; por ello, no sólo será necesaria la descripción de un hecho definido como ilícito, sino que además debe establecerse claramente la sanción que se aplicará a cada tipo de infracción impositiva, como es el caso de las Resoluciones Normativas de Directorio.

La contravención debe ser expresa a fin de permitir al administrado, conocer el hecho sancionable y que por consiguiente tenga la oportunidad de evitarlo; por tanto, se requiere de una determinación previa y clara del instrumento normativo, respecto a la tipicidad y a la sanción del hecho. Es plena y jurídicamente justificable, tipificar infracciones y sanciones por vía reglamentaria, como ocurre en nuestra legislación, toda vez que condice con el principio de legalidad, teniendo como premisa que éstas deban estar expresamente definidas por disposiciones reglamentarias.

En esa línea, el artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, obliga como cumplimiento de un deber formal, que los empleadores o Agentes de Retención deban consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales, a la Web www.impuestos.gov.bo o presentar el medio magnético en la misma fecha de presentación del Formulario 98; haciendo constar en el artículo 5 de la citada norma reglamentaria, que su incumplimiento será sancionado conforme establece el artículo 162 de la Ley 2492 y numeral 4.3 anexo "A" de la RND 10-0021-2004.

Conforme con la normativa citada precedentemente y considerando los cargos de la Administración Tributaria contra el Club Alemán, en calidad de Agente de Retención, respecto a sus dependientes, corresponde señalar que en su calidad de Agente de Retención y no de Agente de Información, tenía la obligación de consolidar la información que le hubieran presentado sus dependientes y enviar esa información al SIN a través del Software Da Vinci por los períodos fiscales julio, agosto y octubre de

2008, por ello, el hecho de ser Agente de Retención no constituye razón válida para señalar que ello le impida o este eximido de presentar a la Administración Tributaria información referente a sus empleados dependientes y que sólo informaría en caso de ser designado agente de información. Por esta razón, es que se estableció esta obligación para el Club Alemán y otros empleadores en calidad de Agentes de Retención mediante norma administrativa de carácter general; el incumplimiento precisamente del deber formal de enviar la información consolidada de sus dependientes está sujeto a la sanción prevista en la misma RND 10-0029-05, que a su vez hace referencia a la RND 10-0021-2004, en cuanto a la sanción y no en cuanto a la calidad de sujeto, ya que está claramente determinada en la RND 10-0029-05.

En ese contexto, no debe confundirse el rol de Agente de Información con el de Agente de Retención que por disposición de los artículos 22 y 25 de la Ley 2492 y 33 de la Ley 843, recae en el Club Alemán, toda vez, que la Administración Tributaria detectó que como contribuyente cuenta con dependientes con ingresos mayores a los Bs7.000.- (Siete mil 00/100 Bolivianos), y estaba en la obligación de consolidar la información electrónica referida por sus dependientes, en su calidad de Agente de Retención, utilizando el Software RC-IVA (Da-Vinci) Agentes de Retención, información que debió ser remitida al SIN en la misma fecha de presentación del Formulario 98. Lo anterior acredita que no es evidente que la Administración Tributaria hubiera aplicado errónea o contradictoriamente los conceptos de Agente de Retención y de Información, en consecuencia, corresponde desestimar los argumentos de la institución recurrente en este sentido.

Si bien el sujeto pasivo admite el incumplimiento al deber formal por no presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes en el plazo señalado, argumenta que cumplió con su deber formal de forma extemporánea; sin embargo, de la revisión de obrados y antecedentes administrativos, se evidencia que no existe ninguna documentación que pruebe lo aseverado por el representante legal de la institución recurrente, es necesario aclarar que la falta de presentación configuró la contravención, puesto que los plazos legales son perentorios e improrrogables; en el presente caso, la información corresponde a los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, como consecuencia, los formularios electrónicos debieron ser presentados en los periodos agosto, septiembre y noviembre de 2008, hecho que no ocurrió.

La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, Modificaciones a la RND N° 10-0037-07, Gestión Tributaria y Contravenciones, en su artículo 1, numeral II dispone que se modifican los subnumerales 4.2, 4.3, 4,8 y 6.4, y se adicionan los subnumerales 4.2.1., 4.2.2., 4.3.1, 4.3.2, 4.8.1. 4.8.2, 4.9, y 4.9.2, al Anexo de la RND N° 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007, de la siguiente manera:

4. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACION:

Deber Formal	CONDUCTA	Personas Naturales y Empresas Unipersonales	Personas Jurídicas
4.9.	Presentación de información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, por periodo fiscal (Agentes de Retención)	1.000.- UFV's	3.000.- UFV's

La Administración Tributaria mediante las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, impuso la sanción de 3.000.-UFV's, por los períodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, al evidenciar que el Club Alemán, incurrió en el incumplimiento al deber formal al omitir presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención; en consecuencia, la falta de presentación de la información electrónica proporcionada por sus dependientes mediante el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, configuró la contravención y como consecuencia la multa impuesta.

Del análisis precedente, se establece el Club Alemán incumplió con el deber formal de consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da-Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN mediante el sitio Web de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético en los plazos, formas medios y lugares establecidos por norma específica para los Agentes de Información respecto a los períodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008; consecuentemente, corresponde confirmar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, designado mediante Resolución Suprema N° 00411 de 11 de mayo

de 2009, con las atribuciones conferidas por el artículo 140 de la Ley 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley 3092 y el artículo 141 del DS. 29894;

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0670-2011, 18-0671-2011 y 18-0672-2011 de 19 de diciembre de 2011, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO) contra el Club Alemán; consecuentemente, corresponde mantener firme y subsistente la sanción impuesta de 3.000.- UFV's, por cada uno de los periodos fiscales julio, agosto y octubre de 2008, conforme establece el sub-numeral 4.9 Numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, incorporado por el párrafo II del artículo 1 de la RND 10-0030-2011, párrafo I del artículo 162 de la Ley 2492, concordante con el artículo 40 del DS 27310.

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley 3092, será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 y sea con nota de atención.

Regístrese, hágase saber y cúmplase.