

# **UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR**

## **MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**



### **PROYECTO DE INNOVACIÓN PROFESIONAL**

**“LA NO OBLIGATORIEDAD DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN (EMPLEADORES), DE CONSOLIDAR LA INFORMACIÓN ELECTRÓNICA DE LOS DEPENDIENTES, UTILIZANDO EL SOFTWARE (RC-IVA DA VINCI) AGENTES DE RETENCIÓN Y REMITIRLA AL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES (SIN); EN LOS CASOS EN QUE EL DEPENDIENTE NO PRESENTE LA INFORMACIÓN”.**

### **PRESENTADO PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**Postulante: Zenón Arce Palle**

**Docente tutor: Msc. Jorge Bedregal Marzluf**

**LA PAZ – BOLIVIA**

**2011**

**DEDICATORIA**

***A mi adorada madre ejemplar, que me dio la vida y me enseñó el camino derecho y a mi querido padre que fue la base fundamental de mi formación personal, quien me inculcó los principios y valores; ahora se encuentran en el cielo junto a nuestro Dios.***

## **AGRADECIMIENTO**

*A nuestro Dios, que con su inmenso amor me dio sabiduría y fortaleza, así como la oportunidad de conocer a excelentes amigos que me prestaron mucho apoyo y sin condiciones.*

*A mi querida esposa, especialmente a mis dos hijos que son la razón de mi existencia; así como a mis hermanos y sobrinos, por el apoyo moral.*

*A la Autoridad de Impugnación Tributaria (antes Superintendencia Tributaria) institución donde adquirí bastante experiencia y conocimiento dentro de lo que es la materia tributaria, además, de consolidar mi formación profesional.*

*A la Universidad Andina Simón Bolívar, (UASB) por contar con los reconocidos profesores y de mucha trayectoria para impartir sus conocimientos, a través de quienes amplíé mi formación profesional.*

*Al Msc. Jorge Bedregal Marzluf, quién me ha guiado desde el primer momento hasta la conclusión de mi proyecto de innovación profesional, para optar al grado de Magister en Derecho Tributario.*

## RESÚMEN

Un contribuyente cuando cree que su derecho es conculcado, con actos administrativos no resueltos adecuadamente, la Ley le faculta a asumir su defensa a través de la interposición de recursos administrativos, impugnando dichos actos, hasta que sea resuelto en una instancia superior jerárquica conforme a derecho.

El principal problema identificado en el presente Plan de Innovación Profesional consiste en que la Administración Tributaria emite Autos Iniciales de Sumario Contravencional y Resoluciones Sancionatorias, en contra del contribuyente, presumiendo que incumplió con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los dependientes cuyos ingresos superan los Bs. 7.000.-, según la RND 10-0029-05, actos administrativos que son impugnados por el contribuyente, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, exponiendo los argumentos y presentando pruebas de descargo; instancia que mediante Resolución de Alzada, confirma las actuaciones de la Administración Tributaria, sin interpretar adecuadamente la norma tributaria ni valorar debidamente los descargos, aspecto que según el contribuyente atenta los derechos constitucionales del debido proceso y de seguridad jurídica.

Es así que el contribuyente interpone el recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (objeto del presente trabajo), donde se evidencia que de acuerdo a la valoración de los descargos y análisis de la norma tributaria, el incumplimiento del deber formal señalado en el art. 4 de la RND 10-0029-05, relacionado con la remisión de la información a través del Software RC-IVA (Da Vinci), no se configuró, por lo que emitió la Resolución Jerárquica que establece la revocatoria total de la Resolución de Alzada y las Resoluciones Sancionatorias; quedando como respaldo y línea doctrinal que se toma en cuenta para resolver los nuevos casos y con problemas similares.

## INTRODUCCIÓN

Nuestro Código Tributario Boliviano faculta al contribuyente a interponer el Recurso de Alzada contra los actos definitivos emitidos por la Administración Tributaria; asimismo, a interponer el Recurso Jerárquico, cuando considera que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesiona sus derechos, ante el Director Ejecutivo Regional que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución. El Recurso Jerárquico será sustanciado por el Director Ejecutivo General.

Asimismo, la autoridad que dicte las resoluciones, deben contener su fundamentación, la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, entre otros requisitos; además, deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado.

Es así que previamente a emitir una Resolución, la autoridad que la emite debe basar su decisión en la correcta valoración de las pruebas de descargo presentado por el contribuyente y la adecuada interpretación de la normativa tributaria, cuidando no quebrantar el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica de los recurrentes.

Ahora bien, es necesario considerar la obligatoriedad del contribuyente de Informar a la Administración Tributaria, establecida en el artículo 71-I del Código Tributario, cuando señala que *“Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria”*. Esto siempre y cuando le corresponda efectivamente al contribuyente, proveer la información.

En el presente caso, la Administración Tributaria presume que el contribuyente debió presentar la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los dependientes cuyos ingresos superan los Bs. 7.000.-, según la RND 10-0029-05, puesto que lo contrario constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 40 del DS 27310, sancionado con una multa de 5.000 UFV por cada período mensual no presentado, conforme al num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04, por lo que emite y notifica los Autos Iniciales de Sumario Contravencional y las Resoluciones Sancionatorias al contribuyente, sin considerar que con las facultades otorgadas por el Código Tributario debe investigar y establecer que efectivamente el contribuyente está obligado a presentar la información señalada.

Una vez impugnados por el contribuyente los actos administrativos de la Administración Tributaria mediante Recurso de Alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, se pronunció al respecto, confirmando dichos actos, sin haber interpretado adecuadamente la normativa tributaria (Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05) ni valorado debidamente los descargos presentados en esa instancia de alzada por el contribuyente, consistentes en las Planillas Tributarias.

Consecuentemente, el Plan de Innovación Profesional motivo del presente trabajo se orientó en desarrollar un precedente administrativo o una línea doctrinal a partir del análisis de la relación de hechos ocurridos, la debida valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente y la adecuada interpretación de la norma tributaria, como parte de la actividad desarrollada por el equipo técnico jurídico del cual el postulante es parte en la Subdirección de Recursos Jerárquicos, dependiente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, teniendo como función, emitir los informes técnicos y proyectos de Resoluciones Jerárquicas.

El referido Plan de Innovación Profesional convertido en un precedente administrativo o línea doctrinal, busca mejorar el accionar de los funcionarios de la Administración Tributaria, resguardando el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica. En este sentido, el presente trabajo contiene los aspectos de orden metodológico y conceptual que hacen a la propuesta, al igual que una explicación de las medidas de gestión que se desarrollaron para generar la línea doctrinal indicada; y en la parte final los respectivos resultados y conclusiones.

## INDICE

Contenidos	Página
DEDICATORIA.....	i
AGRADECIMIENTO.....	ii
RESÚMEN.....	iii
ÍNDICE GENERAL.....	iv
INTRODUCCIÓN.....	v
INDICE DE CONTENIDOS	
PARTE I ASPECTOS METODOLÓGICOS	
1.1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN .....	1
1.1.1. Misión .....	3
1.1.2. Visión .....	3
1.1.3. Valores .....	3
1.1.4. Organigrama de la institución.....	4
1.2. PROBLEMA DETECTADO .....	5
1.3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN .....	7
1.3.1. Justificación Teórica .....	7
1.3.2. Justificación Practica .....	8
1.3.3. Justificación Económica .....	9
1.3.4. Justificación Social .....	9
1.3.5. Justificación Laboral .....	9
1.4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN.....	10
1.4.1. Objetivo general.....	10
1.4.2. Objetivos específicos.....	10

1.5. MÉTODOS.....	11
1.5.1. Método Narrativo.....	11
1.5.2. Método Inductivo.....	12
PARTE II IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN	
2.1. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.....	13
2.1.1. Derecho Tributario.....	13
2.1.1.1. Concepto de Derecho Tributario o Fiscal.....	13
2.1.2. Justicia Tributaria.....	13
2.1.2.1. Concepto de Justicia Tributaria.....	13
2.1.3. Criterios para la interpretación de las normas tributarias generales y específicas.....	14
2.1.4. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.....	15
2.1.5. Deberes Formales.....	16
2.1.6. Agentes de Retención.....	17
2.1.7. Agentes de Información.....	19
2.1.8. Recursos Administrativos.....	20
2.1.8.1. Recursos Admisibles.....	21
2.1.8.2. Recurso de Alzada.....	22
2.1.8.3. Recurso Jerárquico.....	22
2.1.8.4. Forma de Interposición de los Recursos.....	23
2.1.9. Ley 843 ó de Reforma Tributaria, que crea el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)...	26
2.1.9.1. Decreto Supremo N° 21531, Reglamento del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA).....	27

2.1.10. Disposición legal y norma reglamentaria que facultan a la administración tributaria, dictar normas tributarias de carácter general.....	30
2.1.10.1. Resolución Normativa de Directorio (RND)	
N° 10-0021-04.....	32
2.1.10.2. Resolución Normativa de Directorio (RND)	
N° 10-0029-05.....	33
2.1.11. Pruebas ó Descargos.....	35
2.1.11.1. Valoración de las Pruebas.....	38
2.1.12. El Debido Proceso.....	39
2.2. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA	
DETECTADO .....	40
2.2.1. Mostrar la relación de hechos que dieron lugar a la demanda interpuesta por parte del contribuyente PROESAH.....	40
2.2.2. Mostrar el análisis efectuado del Recurso de Alzada planteado por el contribuyente y la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria .....	41
2.2.2.1. Recurso de Alzada.....	41
2.2.2.2. Resolución de Alzada.....	43
2.2.3. Exponer el análisis efectuado del Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente y sus descargos presentados.....	44
2.2.3.1. Recurso Jerárquico.....	44
2.2.4. Publicitar el Informe Técnico-Jurídico puesto en consideración del Secretario Técnico; Secretario Jurídico y del Subdirector de Recursos Jerárquicos.....	46

2.2.5. Presentar la Resolución Jerárquica que revocó la Resolución de Alzada y dejó sin efecto las Resoluciones Sancionatorias emitidas por la Administración Tributaria.....	48
2.2.5.1. Resolución Jerárquica.....	48
2.3. RESULTADOS.....	58
2.4. CONCLUSIONES.....	60
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	63

**“LA NO OBLIGATORIEDAD DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN (EMPELADORES), DE CONSOLIDAR LA INFORMACIÓN ELECTRÓNICA DE LOS DEPENDIENTES, UTILIZANDO EL SOFTWARE (RC-IVA DA VINCI) AGENTES DE RETENCIÓN Y REMITIRLA AL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES (SIN); EN LOS CASOS EN QUE EL DEPENDIENTE NO PRESENTE LA INFORMACIÓN”.**

## **PARTE I ASPECTOS METODOLÓGICOS.**

### **1.1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN:**

#### **AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA:**

Es una institución creada mediante el art. 132 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) de 2 de agosto de 2003, inicialmente bajo la denominación de Superintendencia Tributaria. La Constitución promulgada el 7 de febrero de 2009, regula el 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 General Tributaria 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 teniendo como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que los contribuyentes interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

Esta institución es creada como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (antes Ministerio de Hacienda), como órgano autárquico de derecho público con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), está constituida por un Director Ejecutivo General con sede en la ciudad de La Paz y cuatro (4) Directores Tributarios Regionales con sede en las capitales de los Departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba.

También forman parte de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), cinco (5) Responsables Departamentales (antes Intendentes Departamentales), cada uno de ellos con asiento en las capitales de los Departamentos de Pando, Beni, Oruro, Tarija y Potosí.

En cuanto a la Competencia Territorial, de conformidad al art. 193 de la Ley 2492 (CTB), incorporado mediante Ley 3092 como Título V al Código Tributario Boliviano, cada Responsable Departamental tiene competencia sobre el Departamento en cuya capital tiene sede; está a su cargo dirigir la Responsalía Departamental de la que es titular, con las atribuciones y funciones que le otorga la presente Ley.

Asimismo, cada Director Regional tiene competencia sobre el Departamento en cuya capital tiene sede y sobre el o los Departamentos

constituidos, en Responsable Departamental que se le asigne mediante Decreto Supremo, con las atribuciones y funciones que le otorga la presente Ley.

Del mismo modo, el Director Ejecutivo General tiene competencia en todo el territorio del Estado Plurinacional, con las atribuciones y funciones que le otorga la referida Ley.

El marco estratégico de la Autoridad General de Impugnación Tributaria determinado a través de su director ejecutivo es el siguiente:

#### **1.1.1. Misión.**

Conocer y resolver Recursos de Alzada y Jerárquicos administrando justicia tributaria especializada, para solucionar controversias entre el sujeto pasivo y la administración tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna.

#### **1.1.2. Visión.**

Ser reconocida como administradora de justicia tributaria especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad.

#### **1.1.3. Valores.**

En cuanto a valores estratégicos se tiene los siguientes:

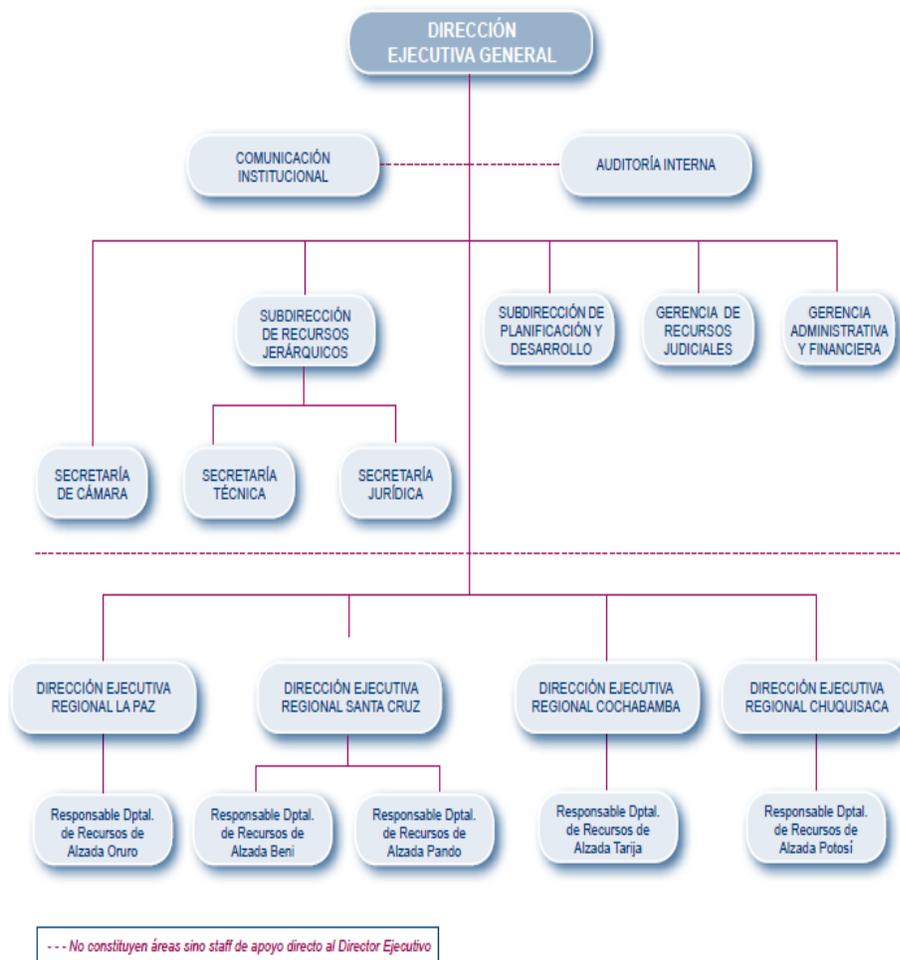
**Transparencia:** Los actos en materia sustantiva y de gestión son de conocimiento público.

**Imparcialidad:** La resoluciones de recursos jerárquicos y de alzada se emiten con estricta sujeción a la ley, sin sesgo o parcialidad alguna y con independencia.

**Ética:** Actuación correcta en la resolución de causas y todos los actos institucionales, en el marco de la idoneidad y conducta de todos los Servidores Públicos de la Institución.

#### 1.1.4. Organigrama de la institución.

##### Estructura organizacional de la AIT



## **1.2. PROBLEMA DETECTADO.**

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emite los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales (AISC) mediante los cuales atribuye a los contribuyentes que tienen la calidad de Agentes de Retención (empleadores) que incurrieron en incumplimiento de deberes formales de remisión a la Administración Tributaria, de la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, establecida en la RND 10-0029-05. Es decir, generaliza los casos de los contribuyentes que deben y de los que no deben remitir dicha información al SIN; asimismo, sanciona subjetivamente basándose en la información obtenida de las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP), sin hacer uso de las facultades conferidas por los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 (CTB).

En el caso bajo análisis, la Administración Tributaria emitió en contra del contribuyente PROESAH los AISC porque habría evidenciado que incumplió con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los dependientes cuyos ingresos superan los Bs. 7.000.-, según la RND 10-0029-05, lo cual conforme a la Administración Tributaria constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el art. 40 del DS 27310, y sanciona con la multa de 5.000 UFV, por cada período mensual no presentado, de acuerdo al num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04; y al no haberse desvirtuado o presentado descargo sobre esta observación por el contribuyente, la Administración Tributaria manteniendo dicha multa para cada período, emitió las Resoluciones Sancionatorias las mismas que son objeto de impugnación por el contribuyente mediante el Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria

de su jurisdicción Cochabamba; esa instancia recursiva emite la Resolución de Alzada, resolviendo confirmar la actuación de la Administración Tributaria manteniendo firme y subsistente las citadas Resoluciones Sancionatorias.

La decisión de la Resolución de Alzada, según el contribuyente, lesiona sus derechos al no haberse valorado los descargos presentados, por lo que interpone el Recurso Jerárquico con fundamento de que tanto la Administración Tributaria como la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria no consideraron que el Software RC-IVA Da Vinci no acepta el envío de información con Números de Formularios 0 (cero), ya que cuando se intenta generar el archivo no genera reporte alguno, por lo que el SIN no puede solicitar un reporte con datos vacíos; además, el software no emite reporte de la información que consolida datos vacíos; mas aún, cuando no existe norma legal que obligue al contribuyente a presentar en medio electrónico planillas salariales cuando tenga crédito fiscal a su favor; por tanto, no existe obligación del empleador de consolidar la información y transmitirla por medio del Portal Tributario.

De acuerdo a las cuestiones planteadas por las partes intervinientes (Contribuyente vs. Administración Tributaria), y analizadas las actuaciones de la Administración Tributaria y el contenido de la Resolución de Alzada, la instancia jerárquica estableció que hubo una inadecuada interpretación de la norma reglamentaria (RND 10-0029-05) emitida por el ente fiscal y la incorrecta valoración de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente PROESAH, puesto que no se diferenciaron los procedimientos que deben seguir, por una parte el **contribuyente en relación de dependencia** y por otra, el **Agente de Retención (empleador)**, en el uso del software RC-IVA (Da Vinci); lo cual generó un gran perjuicio para el

contribuyente; puesto que éste contaba con un dependiente con sueldo superior a Bs. 7.000.- quien en los períodos observados, no presentó a su empleador los Formularios 87 y/o 110, debido a que según las planillas tributarias, mantenía saldos a favor del dependiente o contribuyente en relación de dependencia, los que fueron imputados como pago a cuenta del RC-IVA en dichos períodos. En este sentido, en el presente caso, al no haber recibido el empleador o Agente de Retención la información de parte de su dependiente, no poseía la información para consolidar y por lo tanto para remitirla mensualmente al SIN.

Sobre la base de los antecedentes presentados, con antelación se evidencia el siguiente problema: *la inadecuada interpretación de la norma reglamentaria (RND 10-0029-05) emitida por el propio ente fiscal y la falta de valoración de los descargos presentados por el contribuyente en la instancia recursiva (Autoridad Regional de Impugnación Tributaria); puesto que no se diferenció los procedimientos que deben seguir, por una parte el **contribuyente en relación de dependencia** y por otra, el **Agente de Retención (empleador)**, en el uso del software RC-IVA (Da Vinci); lo cual generó perjuicio en el contribuyente PROESAH en calidad de agente de retención.*

### **1.3. JUSTIFICACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN.**

#### **1.3.1. Justificación Teórica.**

Para dar respuesta al problema planteado, mediante la emisión de las resoluciones jerárquicas de la Autoridad de Impugnación Tributaria, el Proyecto de Innovación Profesional realizado, toma en cuenta los estudios, teoría y doctrina jurídica tributaria pertinente, partiendo de los principios generales del Derecho Tributario, la obligación tributaria y sus

formas de cumplimiento, pasando por la explicación del derecho de imposición del Estado y los principios constitucionales, culminando con la construcción de una teoría que se basa en tres pilares conceptuales que se refieren al principio de legalidad; imparcialidad y seguridad jurídica. Estos tres pilares se hallan a su vez sustentados en la finalidad de la paz social que el Estado debe resguardar y otorgar a su pueblo.

Todo este aporte teórico sirve de base y argumento para la emisión de la Resolución Jerárquica Innovadora, además, queda como respaldo y precedente administrativo o línea doctrinal en la Autoridad de Impugnación Tributaria para su uso y aplicación en ulteriores resoluciones jerárquicas, a criterio de la Máxima Autoridad Ejecutiva.

### **1.3.2. Justificación Práctica.**

A partir de la aplicación del Plan de Innovación Profesional, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, toma en consideración para resolver los nuevos casos o problemas similares que son planteados por los recurrentes que tienen la calidad de agentes de retención (empleadores), la Resolución Jerárquica AGIT-SDRJ 0262/2009, de 14 de agosto de 2009 puesto que da solución con una adecuada interpretación de las normas tributarias generales y específicas, además, con una correcta y debida valoración de los descargos que presenta PROESAH, porque la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al ser independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisa en última instancia administrativa las Resoluciones de Alzada emitidas por las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria; y el fallo que contiene la Resolución Jerárquica, genera mayor credibilidad ante el universo de contribuyentes, de esta manera consolida

el concepto de justicia tributaria; además garantiza los derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes y de la Administración Tributaria.

### **1.3.3. Justificación Económica.**

Lo anterior, en cuanto al aspecto económico tiene bastante relevancia, puesto que al dictar una Resolución Jerárquica aplicando la justicia tributaria, la AIT hace que el contribuyente por un lado, evite pagar una multa pecuniaria indebidamente impuesta, y por otro, la Administración Tributaria al conocer el fallo de dicha Resolución, adecua su labor fiscalizadora enmarcada dentro del procedimiento correctamente establecido en la normativa tributaria, lo cual impide la utilización infructuosa de los recursos humanos, materiales y financieros, evitando gastos innecesarios al ente fiscal.

### **1.3.4. Justificación Social.**

Asimismo, esta decisión de la instancia jerárquica beneficia de manera directa al universo de contribuyentes (sociedad), ya que la Administración Tributaria tendrá el debido cuidado al momento de generar o emitir los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales; es decir, de esta manera se impedirá causar molestias a los contribuyentes que realmente no se encuentran regulados con las disposiciones de la RND 10-0029-05.

### **1.3.5. Justificación Laboral.**

Respecto a la relevancia laboral del maestrante, la controversia resuelta en esta instancia jerárquica le será de mucha utilidad, porque en el supuesto de que exista otros casos similares, donde la Administración Tributaria a pesar de contar con este fallo, continúe con la actitud arbitraria de conculcar los derechos de los contribuyentes, entonces, el referido fallo

al ser una línea doctrinal será de aplicación en estos nuevos casos, es decir, al contar ya con este instrumento, el maestrante resolverá el caso, de forma muy sencilla y rápida.

## **1.4. OBJETIVOS DEL PLAN DE INNOVACIÓN:**

### **1.4.1. Objetivo General.**

- Exponer el proceso de solución a la inadecuada interpretación de la normativa tributaria reglamentaria (RND 10-0029-05), emitida por el propio ente fiscal y la incorrecta valoración de los descargos presentados por el contribuyente PROESAH en la instancia recursiva (Autoridad Regional de Impugnación Tributaria).

### **1.4.2. Objetivos Específicos.**

- Mostrar la relación de hechos que dieron lugar a la demanda interpuesta por parte del contribuyente PROESAH.
- Mostrar el análisis efectuado del Recurso de Alzada planteado por el contribuyente y la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.
- Exponer el análisis efectuado del Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente y sus descargos presentados.
- Publicitar el Informe Técnico – Jurídico puesto en consideración de los Secretarios Técnico y Jurídico.
- Presentar la Resolución Jerárquica que revocó la Resolución de Alzada y dejó sin efecto las Resoluciones Sancionatorias, emitidas por la Administración Tributaria.

## **1.5. MÉTODOS.**

Los métodos a aplicarse son los siguientes: método narrativo e inductivo.

### **1.5.1. Método Narrativo.**

Se entiende por narrativa a la cualidad estructurada de la experiencia vista y entendida como un relato, teniendo como resultado una reconstrucción de la experiencia a partir de un proceso reflexivo que da significado a lo vivido o acontecido.

Elena Hornillo Araujo y José Luis Sarasola Sánchez – Serrano mencionan a Tim Booth, (2001, pp. 102) quien se refiere a la narrativa como un retrato de la experiencia subjetiva de los sujetos en el sentido fiel que éstos otorgan a sus propias vidas, variando los métodos tanto en su forma como en su propósito, constituyéndose la autobiografía como la forma más pura de narrativa, siendo el sujeto el autor único. Aunque en el contexto actual historia de vida y autobiografía se emplean sin distinción, Pujadas (1992) marca la distinción entre relato de vida e historia de vida, constituyéndose el primero en la historia de una vida como tal, siendo el segundo el estudio de caso enfocado no sólo en el relato de la vida como tal sino a otro tipo de información y documentación complementario, permitiendo de esta manera una reconstrucción objetiva.

Es por ello que este método será empleado, puesto que a través de los relatos se obtendrá un conocimiento cabal de aquellas realidades acontecidas a lo largo de la implementación del Plan de Innovación objeto del presente estudio. Se podrá lograr una perspectiva real del problema detectado y la solución evidenciada.

### **1.5.2. Método inductivo.**

El método inductivo o inductivismo (Recuperado el 22 de junio de 2011, de <http://definición.de/metodo-inductivo/>) es un método científico que obtiene conclusiones generales a partir de premisas particulares. Se trata del método científico más usual, que se caracteriza por cuatro etapas básicas: la observación y el registro de todos los hechos; el análisis y la clasificación de los hechos; la derivación inductiva de una generalización a partir de los hechos; y la contrastación.

Entonces es a través de las etapas de este método que se llegó a la conclusión objeto del presente trabajo.

## **PARTE II IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE INNOVACIÓN**

### **2.1. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.**

#### **2.1.1. Derecho Tributario.**

##### **2.1.1.1. Concepto de Derecho Tributario o Fiscal.**

Osorio (2007, p. 306) señala que Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero, que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.

#### **2.1.2. Justicia Tributaria.**

##### **2.1.2.1. Concepto de Justicia Tributaria.**

Carranza G. J. R (2005, junio. Boletín N° 17. Recuperado el 21 de junio de 2011 de [www.aduanas.com.ve/boletines/boletín\\_17/justiciatributaria.htm](http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletín_17/justiciatributaria.htm)), sobre la justicia tributaria señala lo siguiente: “Consideramos, parafraseando al maestro Manuel Simón Egaña, que la justicia tributaria se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva, consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo.

En todos los casos en que se plantean controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, con motivo de la aplicación de las leyes de esta especial rama del derecho, ante la decisión de un recurso jerárquico por ejemplo, mediante la cual ésta resuelve no revocar su actuación o decide guardar silencio, que para el caso resulta ser lo mismo, es decir, no dar respuesta a los argumentos

planteados por el administrado. En tales situaciones, el Código Orgánico Tributario prevé el derecho del contribuyente para que éste acuda a órganos jurisdiccionales que, en el caso venezolano se corresponden con los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, representados de jueces y juezas que deben actuar siempre con total independencia e imparcialidad, sujetos a un marco constitucional y legal, a quienes se les ha atribuido la facultad de dirimir los litigios Administración Tributaria/Contribuyente, producto de los actos, hechos u omisiones de los órganos funcionarios que la componen”.

### **2.1.3. Criterios para la interpretación de las normas tributarias generales y específicas.**

García (1996, p. 169), enseña que *“interpretar una norma jurídica consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se la aplica”*.

Villegas (1996, pp. 164-166) señala que interpretar una Ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete le corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Para ello se ha preconizado la utilización de métodos diversos. De ello se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la Ley; necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida. Por su parte en cuanto al método de interpretación literal en la doctrina se considera que *se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance*.

Nuestra legislación boliviana en la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano-CTB) sobre la interpretación de las normas tributarias adopta la siguiente posición:

**Artículo 8. (Métodos de Interpretación y Analogía).**

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

**2.1.4. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.**

Jarach (1996, p. 368) los sujetos de las relaciones jurídicas regidas por el derecho tributario, no son la Administración y los administrados, sino los acreedores y los deudores de los tributos y obligaciones accesorias, respectivamente.

Respecto a los sujetos de la relación jurídica tributaria, la legislación nacional en la Ley 2492 (CTB), los clasifica y define conforme sigue:

**Artículo 21. (Sujeto Activo).**

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.

**Artículo 22. (Sujeto Pasivo).**

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

**Artículo 23. (Contribuyente).** Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.
3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

**2.1.5. Deberes Formales.**

Jarach (1996, p. 430), explica que “Se denominan deberes formales las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades

de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos” vale decir que el cumplimiento de los deberes formales se halla relacionado con el deber de los sujetos pasivos de proporcionar información exacta al sujeto activo, para que en uso de sus facultades, y a partir de dicha información efectúe verificaciones.

Asimismo, Saccone (2002, p. 105) señala que las infracciones formales son aquellas que no tienen ninguna vinculación con aspectos patrimoniales de la recaudación y que constituyen violación de las normas tributarias de distinta naturaleza, que están consagradas para posibilitar el control y verificación de las obligaciones tributarias de todo tipo.

Entre tanto, nuestra normativa tributaria en la Ley 2492 (CTB) establece como obligaciones tributarias del contribuyente o sujeto pasivo conforme el siguiente precepto.

**Artículo 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.

#### **2.1.6. Agentes de Retención.**

Osorio (2004, p. 69), define a los agentes de retención como *“Personas físicas o jurídicas a quienes la autoridad o la ley han encomendado la obligación de retener la parte de la retribución que los contribuyentes*

*deben abonar para el pago de impuestos. El caso típico es el de los empleadores con respecto a las retribuciones que abonan a sus empelados...”.*

En nuestra normativa tributaria la Ley 2492 (CTB), en cuanto a los agentes de retención, hace la siguiente relación:

**Artículo 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:

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 deban 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 o 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.

#### **2.1.7. Agentes de Información.**

García (1996, p. 359) señala que “la *obligación de pagar el tributo constituye un deber material*, en tanto que *la obligación de conservar y suministrar información al Estado para que fiscalice, verifique, determine y recaude los gravámenes configura un deber formal*, cuyo cumplimiento opera como instrumento para la eficaz observancia de los deberes materiales. Entre los deberes de los particulares figura el de colaborar con la Administración para su mejor desempeño, el cual deriva del principio que encomienda la tutela de ciertos intereses públicos a dicha Administración, otorgándole, en consecuencia, poderes sobre los particulares para requerir de ellos determinados comportamientos, siempre que no sean vulneradas las libertades salvaguardadas por la C.N.”.

La legislación tributaria nacional en la Ley 2492 (CTB) establece lo siguiente:

#### **Artículo 71. (Obligación de Informar).**

- I. Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras

con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria.

II. Las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, también serán cumplidas por los agentes de información cuya designación, forma y plazo de cumplimiento será establecida reglamentariamente.

III. El incumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en: disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados.

IV. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efecto de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

#### **2.1.8. Recursos Administrativos.**

Osorio (2004, p. 842), denomina recurso administrativo a “Cada uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración pública. En términos generales, puede decirse que esos recursos son el *de reposición o reconsideración*, que se interpone ante la autoridad u organismo que haya dictado la resolución impugnada, y el *jerárquico*, que se interpone ante el superior, dentro siempre de la vía administrativa y hasta agotarla...”.

El Código Tributario Boliviano (Ley 2492 CTB), en cuanto a la interposición de los recursos administrativos establece los siguientes procedimientos:

### **2.1.8.1. Recursos Admisibles.**

#### **Artículo 131. (Recursos Admisibles).**

Contra los actos definitivos emitidos por la Administración Tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada en los casos, forma y plazo que se establece en el presente Título. Contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada solamente cabe el Recurso Jerárquico, que se tramitará conforme al procedimiento que establece este Código. Ambos recursos se interpondrán ante las autoridades competentes de la Autoridad de Impugnación Tributaria (antes Superintendencia Tributaria).

La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tienen efecto suspensivo.

La vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico, pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia.

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga.

#### **2.1.8.2. Recurso de Alzada.**

##### **Artículo 143. (Recurso de Alzada).**

De acuerdo a esta norma dispositiva, el Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.
2. Las resoluciones sancionatorias.
3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.
4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.
5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.

Este Recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado.

#### **2.1.8.3. Recurso Jerárquico.**

##### **Artículo 144. (Recurso Jerárquico).**

Este artículo establece lo siguiente: “Quien considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el Director Ejecutivo Regional (antes Superintendente Tributario Regional) que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución. El

Recurso Jerárquico será sustanciado por el Director Ejecutivo General (antes Superintendente Tributario General) conforme dispone el Artículo 139° inciso b) de este Código”.

#### **2.1.8.4. Forma de Interposición de los Recursos.**

##### **Ley 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano)**

##### **Artículo 198. (Forma de Interposición de los Recursos).**

- I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:
- a) Señalamiento específico del recurso administrativo y de la autoridad ante la que se lo interpone.
  - b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente.
  - c) Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto.
  - d) Detalle de los montos impugnados por tributo y por periodo o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria consignados en el acto contra el que se recurre.
  - e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.
  - f) En el Recurso Jerárquico, señalar el domicilio para que se practique la notificación con la Resolución que lo resuelva.
  - g) Lugar, fecha y firma del recurrente.

II. En los Recursos de Alzada, dentro de los cinco (5) días de presentado el recurso, el Superintendente Tributario Regional o el Intendente Departamental dictarán su admisión y dispondrán su notificación a la autoridad recurrida. Tratándose de Recursos Jerárquicos, no procede esta notificación al Superintendente Tributario Regional, sino, por disposición de éste o del Intendente Departamental respectivo y dentro del mismo plazo, a la autoridad administrativa cuyo acto fue objeto de impugnación en el recurso previó o al recurrente en el Recurso de Alzada, según corresponda. No será procedente la contestación al Recurso Jerárquico.

III. La omisión de cualquiera de los requisitos señalados en el presente Artículo o si el recurso fuese insuficiente u oscuro determinará que la autoridad actuante, dentro del mismo plazo señalado en el párrafo precedente, disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de cinco (5) días, computables a partir de la notificación con la observación, que se realizará en Secretaría de la Superintendencia Tributaria General o Regional o Intendencia Departamental respectiva. Si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso.

Siendo subsanada la omisión u observación, se aplicará lo previsto en el párrafo II de este Artículo.

IV. La autoridad actuante deberá rechazar el recurso cuando se interponga fuera del plazo previsto en la presente Ley, o cuando se refiera a un recurso no admisible o a un acto no impugnado ante la Superintendencia Tributaria conforme a los Artículos 195 y 197 de la presente Ley.

**Artículo 211. (Contenido de las Resoluciones).**

- I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.
  
- II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.
  
- III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable. que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

**Artículo 212. (Clases de Resolución).**

- I. Las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, podrán ser:
  - a) Revocatorias totales o parciales del acto recurrido;
  
  - b) Confirmatorias; o,
  
  - c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo.

II. La revocación parcial del acto recurrido solamente alcanza a los puntos expresamente revocados, no afectando de modo alguno el resto de puntos contenidos en dicho acto.

**2.1.9. Ley 843 ó de Reforma Tributaria, que crea el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA).**

La Ley 843 o de Reforma Tributaria, fue promulgada y publicada el 20 de mayo de 1986, y mediante su artículo 19 se creó el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), con el siguiente texto:

Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

- d) Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.
- e) Los honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y en comandita por acciones y los sueldos de los socios de todo otro tipo de sociedades y del único dueño de empresas unipersonales.

- f) Todo otro ingreso de carácter habitual no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, establecido por el Título III de esta Ley.

**2.1.9.1. Decreto Supremo Nº 21531, Reglamento del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), de 27 de febrero de 1987.**

Norma Reglamentaria que entró en vigencia desde el 1° de abril de 1987 y establece lo siguiente:

**CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

**Artículo 8.**

Este artículo reglamenta el tratamiento impositivo de los contribuyentes en relación de dependencia, cuyo tenor de la norma es la siguiente:

Todos los empleadores del sector público o privado, que a partir del 1 de abril de 1987 y por tareas desarrolladas desde esa fecha, paguen o acrediten a sus dependientes por cualquiera de los conceptos señalados en el inciso d) del artículo 19 de la ley 843 y en concordancia con lo indicado en el artículo 1° del presente decreto supremo, deberán proceder según se indica a continuación.

- a) Se deducirá del total de pagos o acreditaciones mensuales los importes correspondientes a los conceptos indicados en el artículo 5 del presente decreto supremo y, como mínimo no imponible, un monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la ley 843.
- b) La diferencia entre los ingresos y las deducciones señaladas en el inciso anterior, constituye la base sobre la cual se aplicará la alícuota

del diez por ciento (10%) establecida en el artículo 30 de la ley 849 Si las deducciones superaran a los ingresos, para el cálculo del gravamen se considerará que la base es cero.

c) Contra el impuesto así determinado, se imputará como pagos a cuenta los siguientes conceptos.

1) El diez por ciento (10%) correspondiente al impuesto al valor agregado contenido en las notas fiscales originales presentadas por el dependiente en el mes, quien deberá entregar las mismas a su empleador hasta el día veinte (20) de dicho mes, acompañadas de un resumen que contenga los siguientes datos; fecha e importe de la nota fiscal, excluido el impuesto a los consumos específicos, cuando corresponda, suma total y cálculo del diez por ciento (10%) de dicha suma, Las notas fiscales serán válidas siempre que sus fechas de emisión sean posteriores al 31 de marzo de 1987 y su antigüedad no sea mayor de ciento veinte (120) días calendario anteriores al día de su presentación al empleador.

2) El diez por ciento (10%) del monto de dos (2) salarios mínimos nacionales, en compensación al impuesto al valor agregado que se presume sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras que el contribuyente hubiera efectuado en el periodo a sujetos pasivos del régimen tributario simplificado, quienes no emitirán notas fiscales de acuerdo con lo dispuesto por el decreto supremo 21521 de 13 de febrero de 1987.

d) Si de las imputaciones señaladas en el inciso anterior resultare un saldo a favor del fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que

por este impuesto hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del periodo anterior, tomando en cuenta, inclusive, los saldos que en su favor hubieran quedado al 31 de marzo de 1987 por aplicación del decreto supremo 21457 de 28 de noviembre de 1986. Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quien lo depositará hasta el día 15 del mes siguiente. Si el saldo resultare a favor del contribuyente, el mismo quedará en su favor, con mantenimiento de valor, para compensar en el mes siguiente.

Las liquidaciones que se efectúen por el régimen establecido en este artículo se realizarán por cada dependiente, no pudiéndose compensar los saldos a favor que surgiesen en cada caso con los saldos a favor del fisco de otros dependientes.

- e) El agente de retención presentará una declaración jurada mensual y pagará los montos retenidos, de acuerdo al último dígito del número de NIT (Número de Identificación Tributaria), entre los días trece (13) y veintidós (22) del mes siguiente al que corresponden las retenciones, (fecha de vencimiento que fue modificado por el DS 25619, de 17 de diciembre de 1999). En los periodos mensuales en los que no hubiera correspondido retener a ningún dependiente, conforme la aplicación de las normas dictadas en este artículo, los agentes de retención no estarán obligados a presentar la declaración jurada que se menciona en el párrafo precedente.

**2.1.10. Disposición legal y norma reglamentaria que facultan a la administración tributaria, dictar normas tributarias de carácter general.**

Osorio (2004, p. 421), señala que las facultades reglamentarias “En lo político y administrativo, son las que competen para concretar la aplicación de las leyes y disponer genéricamente sobre cuestión no legislada y sin violación legal. Son connaturales con el ejercicio de los cargos de ministro o secretario de Estado. Sus expresiones características son los *reglamentos* (textos orgánicos y de cierta extensión) y los *decretos*...”

La ley 2492 (Código Tributario Boliviano-CTB), faculta a la Administración Tributaria a dictar normas administrativas, de acuerdo a lo dispuesto en el siguiente artículo:

**Artículo 64. (Normas Legales 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”.

**Decreto Supremo Nº 27310 (Reglamento al Código Tributario), de 9 de enero de 2004.**

El Decreto Reglamentario al Código Tributario (DS 27310), del mismo modo faculta a la Administración Tributaria a dictar Resoluciones Administrativas, de acuerdo al siguiente artículo:

**Artículo 40. (Incumplimiento de Deberes Formales).**

I. Conforme lo establecido por el Parágrafo 1 del artículo 162° de la Ley Nº 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.

La Administración Tributaria con estas facultades conferidas por el Código Tributario Boliviano y su Decreto Reglamentario, dictó las siguientes Resoluciones Normativas de Directorio, previamente considerando los siguientes aspectos:

Que los Capítulos II y III del Título IV del Código Tributario, Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, definen las Contravenciones Tributarias y establecen las sanciones y procedimientos que debe utilizar el Servicio de Impuestos Nacionales para aplicarlas.

Que el Artículo 162° del Código Tributario define los límites máximos y mínimos de Sanción por la falta de cumplimiento de los Deberes Formales y determina que las sanciones para cada conducta contraventora serán establecidas por las Administraciones Tributarias mediante norma reglamentaria.

Que el Artículo 40° del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 dispone que las Administraciones Tributarias deben dictar Resoluciones Administrativas contemplando el detalle de sanciones para cada conducta contraventora y el Artículo 21° de la misma disposición legal faculta a la Administración Tributaria a establecer las disposiciones e instrumentos necesarios para la implantación de los procedimientos sancionadores.

Las normativas dictadas por la Administración Tributaria son las que a continuación se señalan, y se transcriben los artículos que únicamente se refieren al caso del presente trabajo.

**2.1.10.1. Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, Contravenciones Tributarias.**

**Artículo 3. (Deberes Formales).**

Este artículo define a los deberes formales como: “Las obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables para posibilitar el cumplimiento de las funciones asignadas al Servicio de Impuestos Nacionales”.

**Artículo 5. (Incumplimiento de Deberes Formales).**

Asimismo, de acuerdo a esta normativa, Comete Contravención por Incumplimiento de Deberes Formales el sujeto pasivo o tercero responsable que por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos Deberes y por consiguiente está sujeto a las sanciones establecidas en las normas vigentes.

**Artículo 4. (Clasificación de los Deberes Formales).**

Artículo que clasifica a los Deberes Formales, de acuerdo a las obligaciones de los sujetos pasivos o terceros responsables y al régimen tributario al que pertenecen.

En el presente caso, se trata de la clasificación de los deberes formales de sujetos pasivos o terceros responsables del régimen general, entre otros en siguiente caso:

- e) Deberes Formales relacionados con el deber de información.

Además, el Anexo de esta Resolución detalla los Deberes Formales y la sanción en caso de su incumplimiento, de acuerdo al siguiente cuadro:

## **Anexo DEBERES FORMALES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO**

### **A) Contribuyentes del Régimen General**

<b>4. Deberes formales relacionados con el deber de información</b>	<b>Sanción para Personas Naturales, Empresas Unipersonales y Personas Jurídicas</b>
4.3 Entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los <b>agentes de información</b> .	5.000 UFV

**FUENTE: RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0021-04**

#### **2.1.10.2. Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, de 14 de septiembre de 2005.**

Esta norma reglamentaria, establece las disposiciones generales y el procedimiento a seguir por los agentes de retención (empleadores) y los dependientes (empleados); de acuerdo a los siguientes artículos que textualmente señalan:

#### **Disposiciones Generales**

**Artículo 1. (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.

**Artículo 2. (Aprobación).** 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.

#### **Procedimiento.**

**Artículo 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.

**Artículo 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 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 presentación del Formulario 98.

**Artículo 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 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.

#### **2.1.11. Pruebas ó Descargos.**

Cabanellas (1996, p. 497), considera que la prueba es la: *“Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho”*; en este sentido, *la doctrina ha distinguido dos sistemas de valoración de pruebas el de la tarifa legal*

*probatoria y la libre valoración de la prueba o de la sana crítica que consiste en una operación mental donde el operador jurídico, basado en su conocimiento, experiencia y especialidad, valora de manera libre y objetiva cada uno de los medios de prueba allegados al proceso y mediante un análisis lógico establece la mayor o menor credibilidad que ellos ofrecen; analiza, la congruencia de las pruebas frente a los hechos objeto de comprobación, o tema de la prueba; las circunstancias de tiempo, modo y lugar que incidieron en la ocurrencia de los hechos o que hacen parte de ellos, según la norma aplicable; y a través de dicho análisis, llega al convencimiento de la realidad de los hechos, según la capacidad demostrativa que pueda asignarse a cada prueba. En este método son admisibles todos los medios de prueba y su eficacia depende de la mayor o menor conexión que tengan con el hecho que debe probarse (Cabanellas Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, p. 497; Elizabeth Whittingham García, Las Pruebas en el Proceso Tributario, pp. 37 y 41).*

Cabanellas (1996, pp. 497-504). Asimismo, respecto a la prueba de reciente obtención o superviniente considera que es: *“Toda aquella que una parte obtiene, o al menos declara así con bastante verosimilitud, con posterioridad a la traba de la litis y luego de cerrado el plazo probatorio. La legislación se muestra muy restrictiva al respecto para evitar la deslealtad litigiosa, de ahí que se exija la demostración de tratarse de hecho posterior a los escritos de demanda o de contestación o no haber tenido conocimiento con anterioridad”*.

Nuestra normativa boliviana respecto a la carga de la prueba establece lo siguiente:

**Ley 2492 (Código Tributario Boliviano-CTB)****Artículo 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”.

**Artículo 77. (Medios de Prueba).**

Además de lo anterior, este artículo sobre los medios de prueba describe lo siguiente:

I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia.

Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrán por no ofrecidos.

II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.

III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales.

#### **2.1.11.1. Valoración de las Pruebas.**

La exposición del Dr. Rafael Vergara Sandoval en las II<sup>as</sup> Jornadas Tributarias (2009, p. 73), señala:

“En la apreciación o valoración de las pruebas pueden adoptarse básicamente dos sistemas: el de *prueba legal o tasada*, en el que el valor de la prueba lo determina la ley, y el de *prueba libre* en el que el juzgador decide el valor de las pruebas”.

“El primero tiene su fundamento teórico en el principio de seguridad jurídica y su fundamento práctico en las denominadas máximas de la experiencia, que recogen principios generalmente válidos y establecidos a lo largo de los tiempos, sirviendo de defensa contra los excesos de discrecionalidad del juzgador en la apreciación de la prueba. El segundo, referido al sistema de *prueba libre*, se basa en el principio del ejercicio de la razón para la fijación de los hechos, sin que en ningún caso prueba libre quiera significar apreciación arbitraria, sino deducción lógica de las consecuencias partiendo de unos datos establecidos”.

La Ley 2492 (Código Tributario Boliviano-CTB), en cuanto a la valoración de la prueba establece lo siguiente:

#### **Artículo 81. (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas).**

De acuerdo a este artículo, se establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas

que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

#### **2.1.12. El Debido Proceso.**

El derecho al debido proceso, es el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, es decir, es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar.

Villegas (1996, p.195), nos indica que: *“como garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, se estima que ellos pueden invocar el principio de legalidad en protección de sus derechos, cuando se configure alguna*

*de las siguientes circunstancias: ...f) Cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado; ...”.*

La nueva Constitución Política del Estado sobre el derecho al debido proceso señala lo siguiente:

**Artículo 115. II.** El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

## **2.2. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO.**

### **2.2.1. Mostrar la relación de hechos que dieron lugar a la demanda interpuesta por parte del contribuyente PROESAH.**

Previamente a desarrollar el objetivo específico referido a este punto, se hace necesario realizar un resumen de la relación de hechos que dio origen a la interposición de la demanda por parte de PROESAH mediante el Recurso de Alzada, conforme sigue:

De la compulsa de los antecedentes administrativos y del expediente, se tiene que la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) emitió Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 000849110477, 00084911486, 000849110503, 000849110492, y 000849110496, contra el contribuyente PROESAH, porque este habría incumplido con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, por los períodos julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2006, de sus dependientes cuyos ingresos superan

los Bs. 7.000.-, según la RND 10-0029-05, constituyendo incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el 40 del DS 27310, y sanciona con la multa de 5.000 UFV, por cada período mensual no presentado, conforme el num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04; y al no haber el contribuyente desvirtuado o presentado descargo sobre esta observación, la Administración Tributaria manteniendo dicha multa para cada período, emitió y notificó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08, todas de 29 de diciembre de 2008, las mismas que son objeto de impugnación mediante el Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba de su jurisdicción.

## **2.2.2. Mostrar el análisis efectuado del Recurso de Alzada planteado por el contribuyente y la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.**

### **2.2.2.1. Recurso de Alzada.**

El Recurso de Alzada es el medio que concede el Código Tributario Boliviano a los contribuyentes, para la impugnación de los actos definitivos de alcance particular emitidos por la Administración Tributaria (Servicios de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales).

En el presente caso que se expone, PROESAH mediante el Recurso de Alzada interpuesto, solicita se revoquen totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08, todas de 29 de diciembre de 2008, emitidas en su contra por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), al efecto argumenta lo siguiente:

Que como resultado de un proceso sumario contravencional iniciado a razón del supuesto incumplimiento de presentación electrónica mediante el portal Da Vinci del RC-IVA como agente de retención, fundamentado en los arts. 160 del Código Tributario concordante con el 40 del Decreto Supremo 27310 y las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) Nos. 10-0029-05 y 10-0021-04, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias impugnadas.

El art. 3 de la RND 10-0029-05, norma la presentación del dependiente cuyos ingresos o sueldos superen los Bs. 7.000.- que deseen imputar como pago a cuenta del RC-IVA la alícuota contenida en las facturas o documentos similares, debiendo presentar a sus empleadores la información necesaria en medio electrónico utilizando el software RC-IVA Da Vinci - Dependientes. De donde se deduce que el contribuyente está obligado a dicha presentación, sólo si desea imputar como pago a cuenta las facturas o notas fiscales, y si no desea imputar, no está obligado a la presentación del formulario sea por medio electrónico o de manera escrita.

Prosigue que la empresa sólo tenía en sus planillas una empleada con sueldo superior a Bs. 7.000.- que poseía un saldo positivo acumulado a su favor, por tanto, no tenía que presentar el formulario del RC-IVA, y la empresa tampoco tenía la obligación de enviar a través del portal Da Vinci reporte alguno. En ningún momento se pretendió evitar el envío del formulario electrónico, sino que el dependiente no descargó las notas fiscales a su obligación, por aplicación del artículo 8 inciso e) del DS 21531.

#### **2.2.2.2. Resolución de Alzada.**

Es el fallo que en primera instancia recursiva, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dicta en forma escrita resolviendo las cuestiones planteadas por el contribuyente en su recurso de alzada, conteniendo la fundamentación, lugar y fecha de emisión, firma del Director Ejecutivo de dicha instancia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

Asimismo, se sustenta en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifican su dictado; constando en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la entidad, pudiendo el Director Ejecutivo Regional de la Autoridad de Impugnación Tributaria, basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.

Sobre el recurso de alzada interpuesto por PROESAH impugnado las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08, de 29 de diciembre de 2008, emitidas por el Gerente Distrital Cochabamba del SIN, la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0065/2009, de 21 de mayo de 2009**, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, resolvió confirmar las mismas, con el siguiente fundamento:

Que el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar la información consolidada a través del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención de los períodos fiscales julio, agosto, octubre a diciembre de 2006, contraviniendo los arts. 71-I de la Ley 2492 (CTB) y 4 de la RND 10-

0029-05, por lo que la Administración Tributaria no consignó erróneamente la sanción.

Concluyendo, que las planillas impositivas presentadas en calidad de prueba en esa instancia recursiva, sólo demuestran el saldo a favor del contribuyente, que no exime del cumplimiento del deber formal establecido para los agentes de retención mediante la RND 10-0029-05, en consecuencia no desvirtúan las Resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.

### **2.2.3. Exponer el análisis efectuado del Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente y sus descargos presentados.**

#### **2.2.3.1. Recurso Jerárquico.**

El Recurso Jerárquico es interpuesto de manera fundamentada por quien considera que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesiona sus derechos, ante la misma instancia que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución. El Recurso Jerárquico es sustanciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

En el presente caso, PROESAH al considerar que la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0065/2009, de 21 de mayo de 2009**, lesiona sus derechos, interpuso el recurso jerárquico ante la misma Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba la que fue admitida en esa instancia recursiva y remitida a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, junto a todos los antecedentes administrativos y el expediente, de donde se establece que el recurrente impugna la referida Resolución de Alzada, con los siguientes argumentos:

*“Que las afirmaciones de los párrafos 3º y 4º del considerando de la Resolución de Alzada, no son correctas ya que la RND 10-0029-05, no obliga a informar a los empleadores sobre la existencia en sus planillas de trabajadores con sueldos mayores a Bs7.000.-, sino que los arts. 6 y 7 de la citada RND, designan como agentes de información a las AFP, Previsión SA y Futuro de Bolivia SA, las cuales tienen la obligación de informar trimestralmente al SIN, en medio magnético, respecto a las personas con ingresos iguales o mayores a Bs 2.000.-.*

*El Software RC-IVA Da Vinci, no acepta el envío de información con Números de Formularios 0 (cero), ya que cuando se intenta generar el archivo no genera reporte alguno; por lo que el SIN no puede solicitar un reporte con datos vacíos, ya que no puede llegarse al extremo de presentar por presentar y aún en esa lógica el software no emite reporte a la información que consolida datos vacíos. Añade que en los memoriales de respuesta del SIN ni en la Resolución de Alzada, no existe fundamento legal que obligue al contribuyente a presentar en medio electrónico planillas salariales cuando tenga crédito fiscal a su favor, entonces no existe obligación del empleador a consolidar la información y transmitirla por medio del Portal.*

*Además, el incumplimiento del deber formal nace en el momento de ser exigible la obligación de presentación de planillas salariales de empleados cuyos salarios son superiores a Bs 7.000.- y deseen imputar como pago a cuenta del RC IVA la alícuota del IVA contenida en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y como la única empleada afectada por la norma tenía crédito fiscal, ésta no deseaba*

*imputar como pago a cuenta del RC-IVA ninguna factura o documento equivalente”.*

PROESAH, adjunta planillas tributarias de los períodos observados, para demostrar que la funcionaria Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez, no presentó el Formulario 87. Finalmente, solicita se revoque totalmente la Resolución de Alzada, así como las Resoluciones Sancionatorias impugnadas eliminando la multa consignada en su contra.

#### **2.2.4. Publicitar el Informe Técnico-Jurídico puesto en consideración del Secretario Técnico; Secretario Jurídico y del Subdirector de Recursos Jerárquicos.**

Una vez admitido el Recurso Jerárquico, que fue de conocimiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se derivó el caso para la elaboración del proyecto de informe técnico-jurídico y resolución jerárquica a la Subdirección de Recursos Jerárquicos donde se conformó un equipo de trabajo compuesto por un Profesional Abogado, un Asesor Técnico, bajo la supervisión de un Secretario Jurídico, un Secretario Técnico y el Subdirector de Recursos Jerárquicos.

El trabajo comenzó analizando los antecedentes administrativos del caso y se estableció que se originó en la emisión de Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 000849110477, 00084911486, 000849110503, 000849110492 y 000849110496, por parte de la Administración Tributaria, al constatar que el contribuyente PROESAH habría incumplido con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los períodos julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2006, constituyendo incumplimiento del deber formal, sancionado por cada período con la multa de 5.000.- UFV, conforme el num. 4.3, Anexo A, de la

RND 10-0021-04. Posteriormente, dado que no se presentó descargos ni canceló la sanción, emitió y notificó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08, todas de 29 de diciembre de 2008, en las que ratifica la sanción, por cada período fiscal, con la multa de 5.000 UFV.

Los referidos actos fueron impugnados por el sujeto pasivo, solicitando se revoque totalmente la Resolución de Alzada, así como las Resoluciones Sancionatorias impugnadas eliminando la multa consignada en su contra y para demostrar que la funcionaria Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez, no presentó el Formulario 87, adjunta planillas tributarias de los períodos julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2006.

Con el objeto de tomar una posición frente a este problema, se llevó a cabo una reunión en la que participaron de los miembros del equipo de trabajo. En esta reunión se analizaron los fundamentos de la obligatoriedad o no de PROESAH, de remitir la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención a la Administración Tributaria; se revisaron las Planillas Tributarias presentadas como prueba de descargo; se analizó la RND 10-0029-05, normativa tributaria emitida por el ente fiscal referida al tema; llegándose a la conclusión de que 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), no se configuró, al no haber tenido el Agente de Retención (empleador PROESAH), en los períodos julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, información para consolidar y remitirla a la Administración Tributaria; puesto que la única dependiente Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez, con la que contaba el empleador, tenía saldos del RC-IVA a su favor en los períodos observados que fueron

compensados, razón por la cual, no declaró ni presentó las notas fiscales mediante el form, 87 y/o 110, a su empleador, y este no tenía la obligación de remitir la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención a la Administración Tributaria.

En ese entendido, se procedió a la elaboración del informe técnico-jurídico **AGIT-SDRJ 0262/2009, de 14 de agosto de 2009**, en consenso entre el Asesor Técnico y Profesional Abogado que son miembros del equipo de trabajo, estampando la firma en señal de conformidad; asimismo, se procedió a la elaboración del proyecto de la Resolución Jerárquica, los mismos que fueron puestos en consideración de los Secretarios Técnico y Jurídico así como del Subdirector de Recursos Jerárquicos y posteriormente remitido a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para su aprobación la cual, una vez que revisó los fundamentos del informe presentado y del proyecto de la resolución, aprobó el trabajo desarrollado y en definitiva emitió la **Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0262/2009, de 17 de agosto de 2009**.

#### **2.2.5. Presentar la Resolución Jerárquica que revocó la Resolución de Alzada y dejó sin efecto las Resoluciones Sancionatorias emitidas por la Administración Tributaria.**

##### **2.2.5.1. Resolución Jerárquica.**

La Resolución Jerárquica, al igual que la Resolución de Alzada se dicta en forma escrita, cumpliendo los mismos requisitos, con la diferencia de que esta es firmada por el Director Ejecutivo General de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La citada **Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0262/2009, de 17 de agosto de 2009**, se emitió previa consideraciones doctrinales y técnico-legales,

**revocando totalmente** la Resolución ARIT-CBA/RA 0065/2009, de 21 de mayo de 2009, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por PROESAH, contra la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); y deja sin efecto ni valor legal las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08 de 29 de diciembre de 2008; de acuerdo a los siguientes fundamentos, conforme el siguiente orden:

*“Al respecto, para la doctrina, “la obligación de pagar el tributo constituye un deber material, en tanto que la obligación de conservar y suministrar información al Estado para que fiscalice, verifique, determine y recaude los gravámenes configura un deber formal, cuyo cumplimiento opera como instrumento para la eficaz observancia de los deberes materiales. Entre los deberes de los particulares figura el de colaborar con la Administración para su mejor desempeño, el cual deriva del principio que encomienda la tutela de ciertos intereses públicos a dicha Administración, otorgándole, en consecuencia, poderes sobre los particulares para requerir de ellos determinados comportamientos, siempre que no sean vulneradas las libertades salvaguardadas por la C.N.” (GARCÍA VIZCAINO Catalina, Derecho Tributario Tomo II, p. 359).*

*Por su parte, Carlos Giuliani Fonrouge, en cuanto a las infracciones formales señala que en general se trata de infracciones de tipo objetivo, cuya configuración no exige la investigación del elemento intencional, entre las cuales pueden incluirse la violación de los deberes formales establecidos por Ley con respecto a contribuyentes responsables y terceros, tendientes a facilitar la determinación de la obligación tributaria y también la verificación y cumplimiento de las circunstancias determinantes*

de ella (GIULIANI Fonrouge Carlos, *Derecho Financiero volumen II*, p. 721).

*Entonces se entiende que el incumplimiento de deberes formales, como las infracciones predominantemente objetivas, por lo cual, en principio la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa). Esto no obsta a que, si se probase alguna circunstancia excepcional de imposibilidad material o error de hecho o de derecho, la infracción no se configure, ya que, pese a prevalecer lo objetivo, no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo; tal como refiere Héctor Villegas en su libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” 9° Edición p. 548.*

*Asimismo, María Querol Garcia, 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).*

*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.*

*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”.*

*En ese entendido, la Administración Tributaria con la facultad normativa contenida en el art. 64 de la Ley 2492 (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 14 de septiembre de 2005 emitió la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05, que en su art. 4 establece 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 remitir mensualmente al SIN mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98.*

*Asimismo, el art. 5 de la citada 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 del Anexo A de la RND 10-0021-2004, de 11 de agosto de 2004. La vigencia según la Disposición Final Primera de la mencionada RND 10-0029-05, para GRACOS y RESTO, se dio a partir del período diciembre 2005, a ser declarada en enero de 2006.*

*De la valoración y compulsa de los antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que la Administración Tributaria emitió Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 000849110477, 00084911486, 000849110503, 000849110492, y 000849110496 (fs. 1 de antecedentes administrativos c.I, c.II, c.III, c.IV y c.V), al haber evidenciado que PROESAH incumplió con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los períodos julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2006, lo que constituye incumplimiento del deber formal establecido en el art. 162 de la Ley 2492 (CTB), concordante con el 40 del DS 27310, sancionado por cada período con la multa de 5.000.- UFV, conforme el num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04. Posteriormente, dado que no se presentaron descargos ni se canceló la sanción, notificó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 821/08, 818/08, 817/08, 819/08 y 820/08, en las que sancionó, por cada período, con la multa de 5.000.- UFV, de acuerdo a lo establecido en el num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04 (fs. 7-8 vta. de antecedentes administrativos c.I, c.II, c.III, c.IV y c.V).*

*En ese sentido cabe indicar que la Administración Tributaria con el fin de mejorar el control en la presentación de los descargos periódicos, a través de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, realizados por los sujetos pasivos del RC-IVA en relación de dependencia, desarrolló un*

*software que permite la captura de toda la información requerida para la deducción de las compras del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del RC-IVA, y la generación de los respectivos reportes sobre la base de la información capturada.*

*Es así que, como señala el art. 1 de la RND 10-0029-05, el objeto de este dispositivo normativo 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; por lo que en su art. 2, aprueba el Software RC-IVA (Da Vinci) que para los Dependientes, registra el detalle de información de las facturas o notas fiscales presentadas como pago a cuenta del RC-IVA; y permite a los Agentes de Retención consolidar la información declarada por los dependientes y la generación de la planilla tributaria; en este contexto, el software RC-IVA (DA Vinci), distingue dos tipos de usuarios: el dependiente como sujeto responsable de registrar la información respecto a sus facturas y el empleador encargado de consolidar la información remitida por sus dependientes.*

*Dicha situación encuentra sustento cuando los arts. 3 y 4 de la citada RND 10-0029-05 establecen los procedimientos que deben seguir, por una parte el contribuyente en relación de dependencia y por otra, el Agente de Retención (empleador), en el uso del software RC-IVA (Da Vinci); en ese sentido, el citado art. 3 se refiere a que los dependientes con sueldos que superen los Bs7.000.- que deseen imputar como pago a cuenta del RC IVA la alícuota del IVA contenida en facturas o notas fiscales, deben presentar a sus empleadores la información necesaria en medio magnético, además del Form. 87 impreso y firmado, acompañando las facturas o notas fiscales de respaldo; por su parte el art. 4 de la citada*

*RND 10-0029-05, dispone que los Agentes de Retención (empleadores) deben consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes; consecuentemente, la obligación de consolidar la información que debe ser remitida por el empleador al SIN, surgirá cuando el dependiente presente a aquél la información de sus facturas o notas fiscales en medio magnético, por lo que si el o los dependientes no desean efectuar dicha presentación no existirá información que consolidar y por lo tanto, tampoco información para remitirla al SIN.*

*Situación contraria se presenta cuando habiendo los dependientes presentado la información a ser imputada como pago a cuenta del RC-IVA, el Agente de Retención (empleador), por negligencia u otras causales, no consolida ni remite en plazo dicha información al SIN; en cuyo caso se configura el incumplimiento del deber formal establecido en el art. 4 de la RND 10-0029-05, sancionando conforme establece el art. 5 de la citada RND 10-0029-05, con la multa consignada en el num. 4.3 del Anexo A, de la RND 10-0021-04, que alcanza a 5.000.- UFV para el caso de personas jurídicas; la misma que no exime al Agente de Retención, de la presentación de información.*

*En el presente caso, de la compulsas del expediente se evidencia que PROESAH en la instancia de Alzada, adjunto a su recurso, presentó en originales las Planillas Impositivas correspondientes a los períodos junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006 (fs. 12-18 del expediente); Formulario Único de Presentación Trimestral de Planillas de Sueldos y Salarios y Accidentes de Trabajo (fs. 20, 26 y 32 del expediente) y Formulario 87, período fiscal junio 2006, presentado por Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez el 30 de junio de 2006 (fs. 37-37vta del expediente).*

*De las pruebas precedentemente citadas se observa que según las Planillas Impositivas, de los períodos de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, PROESAH, tenía como única dependiente con sueldo superior a Bs7.000.- a Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez, quien en los períodos observados por la Administración Tributaria no presentó a su empleador el Form. 87, debido a que de acuerdo con las planillas correspondientes a los períodos de junio y julio de 2006, mantenía un saldo a favor del contribuyente por crédito fiscal de Bs12.404.- el que fue imputado como pago a cuenta del RC-IVA de los períodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006.*

*En ese sentido, al no haber recibido PROESAH como Agente de Retención (empleador), la información de parte de su dependiente, no poseía la información para consolidar y por lo tanto para remitirla mensualmente al SIN, lo que no puede traducirse en una falta de colaboración al fisco, dado que no existía información sobre la que el fisco pueda ejercer las facultades señaladas en el art. 66 de la Ley 2492 (CTB), pues el objetivo de la aplicación del Software es mejorar el control en la presentación de descargos, a través de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, realizados por el dependiente; asimismo para el envío de la información a través del Software RC-IVA (Da Vinci), no sólo basta declarar que en el período no hubo movimiento y enviar la información sin datos, toda vez que la consolidación a la que está obligado el Agente de Retención (empleador), emerge de la información generada por el dependiente (Form. 87 y/o 110, en medio magnético), por lo que al no existir información del dependiente (origen) para aplicar el procedimiento descrito en el art. 4 de la RND 10-0029-05, la omisión de la remisión de información no puede considerarse como incumplimiento de*

*deberes formales, en los casos en los cuales el dependiente no desee imputar contra el RC-IVA pagos a cuenta contenido en nuevo crédito fiscal IVA, como ocurre en el presente caso, con la única dependiente de PROESAH, que en los períodos verificados no presentó descargo al RC-IVA y se valió de su crédito fiscal acumulado en períodos anteriores.*

*Dicha afirmación se refuerza más cuando la doctrina tributaria citada precedentemente, enseña que las infracciones tributarias deben regirse por los principios de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad; los mismos que también se encuentran reconocidos en la legislación nacional, en el art. 71 de la Ley 2341 (LPA), aplicable en virtud del art. 201 de la Ley 3092 (CTB), el cual señala que “las sanciones administrativas que las autoridades competentes deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los procedimientos de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad”.*

*En este análisis, la RND 10-0029-05, no se refiere a que la obligación del Agente de Retención (empleador), subsiste aun cuando el dependiente no hubiera presentado descargos al RC-IVA, por mantener saldo a su favor; por lo que al no existir tipificación de la conducta, es decir, un señalamiento expreso sobre cuál debe ser la obligación del Agente de Retención (empleador) en estos casos, tampoco puede existir una contravención, dado que conforme el art. 73-I de la Ley 2341 (LPA), las infracciones administrativas deben hallarse expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, hecho que es concordante con el principio de legalidad establecido en el art. 6-I de la Ley 2492 (CTB), que en su num. 6 dispone que sólo la Ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones (las negrillas son nuestras).*

*Por otra parte, en cuanto al argumento de PROESAH referido a que las afirmaciones de los párrafos 3º y 4º del considerando de la Resolución de Alzada, no son correctas ya que la RND 10-0029-05, no obliga a los empleadores a informar sobre la existencia en sus planillas de trabajadores con sueldos mayores a Bs7.000.-, sino que esta obligación, de acuerdo con los arts. 6 y 7 de la citada RND, está encomendada a las AFP, Previsión SA y Futuro de Bolivia SA; en principio cabe señalar que los citados párrafos, como bien se exponen en la parte considerativa de la Resolución de Alzada, corresponden a la contestación efectuada por la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 18 de marzo de 2009 (fs. 53-54vta. del expediente).*

*En ese entendido, de la lectura de los mismos se establece que la Administración Tributaria considera que el deber formal para el Agente de Retención (empleador), establecido en la RND 10-0029-05 es, además de la consolidación de la información, al envío de las planillas tributarias de los dependientes con sueldos mayores a Bs7.000.-; sin embargo, del análisis de los arts. 6 y 7 de la RND 10-0029-05, se establece que en éstos expresamente se designan como Agentes de Información a las Administradoras de Fondos de Pensiones BBVA Previsión SA y Futuro de Bolivia SA, quienes tienen la obligación de presentar en medio magnético el detalle de las personas que cotizan al Seguro Social Obligatorio de Largo Plazo, con ingresos cotizables iguales o mayores a Bs2.000.-, por lo que no se le puede atribuir al Agente de Retención (empleador), la obligación de la remisión de sus planillas tributarias, siendo incorrecta la apreciación de la Administración Tributaria.*

*Además, como señala el art. 2-II de la RND 10-0029-05, el Software RC-IVA (Da Vinci), permite consolidar la información declarada por los*

*dependientes, así como la generación de la planilla tributaria, la que sin embargo, no tiene como fin informar sobre los dependientes con sueldos mayores a Bs7.000.- como aduce la Administración Tributaria; sino que consiste en el resumen de la información presentada por el dependiente (crédito fiscal presentado en el mes) y la información del total ganado en el mes, el NIT del empleador, año y período, importe retenido y saldo crédito fiscal siguiente mes; pero, una vez más, si no existe información de los dependientes, la generación de la planilla sólo contendría la información del empleador, que para los fines de la RND 10-0029-05 es irrelevante, por cuanto no proporciona la información consolidada de los dependientes como prevé el art. 4 de la señalada RND.*

*Consecuentemente en el presente caso, el incumplimiento del deber formal establecido en el art. 4 de la RND 10-0029-05, relacionado con remisión de información a través del Software RC-IVA (Da Vinci), no se configuró, al no haber tenido el Agente de Retención (empleador), en los períodos julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2006, información para consolidar y remitirla al SIN; por lo que en este punto corresponde revocar la Resolución de Alzada.*

### **2.3. RESULTADOS.**

En consecuencia, a través de las Medidas de Gestión implementadas para solucionar el problema detectado, la Autoridad de Impugnación Tributaria pudo plasmar efectivamente en un acto administrativo concreto (Resolución Jerárquica) la posición asumida respecto a la no obligatoriedad de remitir la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención a la Administración Tributaria, cuando no existe información del dependiente (origen) para aplicar el procedimiento descrito

en el art. 4 de la RND 10-0029-05, en los casos en los cuales el dependiente no desee imputar contra el RC-IVA pagos a cuenta contenido en nuevo crédito fiscal IVA o utiliza su crédito fiscal acumulado en períodos anteriores.

Es así que, la Resolución Jerárquica Innovadora, queda como respaldo y línea doctrinal o precedente administrativo en la Autoridad de Impugnación Tributaria; es decir, a partir de la aplicación del Plan de Innovación Profesional, se toma en consideración para resolver los nuevos casos o problemas similares que son planteados por los recurrentes que tienen la calidad de agentes de retención (empleadores), puesto que da solución con una adecuada interpretación de las normas tributarias generales y específicas, además, con una correcta y debida valoración de los descargos que presentan los recurrentes. De manera que el resultado es altamente positivo. Asimismo, el Plan de Innovación presenta resultados importantes, para quien desee conocer, en la práctica, la aplicación del Derecho Tributario.

Las Resoluciones Jerárquicas que toman como base la Resolución Jerárquica expuesta, entre otras, son las siguientes:

- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0304/2009, de 28 de agosto de 2009.
- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0523/2010, de 22 de noviembre de 2010.
- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0527/2010, de 22 de noviembre de 2010.
- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0133/2011, de 28 de febrero de 2011.

## 2.4. CONCLUSIONES.

1. Con relación al objetivo específico referido a “Mostrar la relación de hechos que dieron lugar a la demanda interpuesta por parte del contribuyente PROESAH”, se concluye lo siguiente:

Fue trascendental conocer el origen de los hechos ocurridos que llevaron a que el contribuyente asuma defensa, puesto que a través del análisis de la relación de hechos se llegó a establecer que la Administración Tributaria, sin tener un conocimiento cabal de las obligaciones a que PROESAH se encontraba sujeta, estuvo sancionándolo indebidamente.

2. En cuanto al objetivo específico “Mostrar el análisis efectuado del Recurso de Alzada planteado por el contribuyente y la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria”, se concluye que:

Al igual que en la conclusión del objetivo anterior, fue importante mostrar el análisis realizado en la Resolución de Alzada, sobre el **recurso** planteado por PROESAH; asimismo, exponer la **fundamentación** con la que llegó a confirmar las actuaciones de la Administración Tributaria; ya que a partir del examen de ambos elementos, se establece que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, no interpretó adecuadamente la RND 10-0029-05, normativa que supuestamente se habría incumplido, y no valoró debidamente las pruebas de descargo, que demuestran claramente que el recurrente no tenía la obligación de remitir la información del

Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención a la Administración Tributaria, cuando no existe información del dependiente.

3. Respecto al objetivo específico “Exponer el análisis efectuado del Recurso Jerárquico interpuesto por el contribuyente y sus descargos presentados”, se tiene la siguiente conclusión:

A través de la exposición del análisis efectuado del Recurso Jerárquico interpuesto por PROESAH, contra la Resolución de alzada pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, y la valoración de los descargos presentados tanto en la instancia de alzada como en la jerárquica, se llega a conocer con precisión el reclamo del recurrente, de donde se establece que efectivamente PROESAH no tenía la obligación de remitir la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención a la Administración Tributaria; puesto que la única dependiente Gloria Elizabeth Landaeta Rodríguez, con la que contaba, tenía saldos del RC-IVA a su favor en los períodos observados que fueron compensados, razón por la cual, no declaró ni presentó las notas fiscales mediante el form. 87 y/o 110, a su empleador (PROESAH); por tanto, 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), no se configuró.

4. Sobre el objetivo específico “Publicitar el Informe Técnico – Jurídico puesto en consideración de los Secretarios Técnico y Jurídico”; se concluye lo siguiente:

Fue importante que el Informe Técnico-Jurídico realizado emitido en base al análisis del Recurso Jerárquico interpuesto por PROESAH; la

valoración de las pruebas aportadas por este y la interpretación de la de la RND 10-0029-05, sea puesto en consideración de los jefes inmediatos superiores, debido a que una vez revisado por ellos y realizadas algunas adecuaciones, este sirvió de base para la elaboración del proyecto de la Resolución Jerárquica, en la que se revoca totalmente la Resolución de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, y se deja sin efecto las Resoluciones sancionatorias emitidas contra PROESAH, por la Administración Tributaria.

5. Finalmente, con relación al objetivo específico “Presentar la Resolución Jerárquica que revocó la Resolución de Alzada y dejó sin efecto las Resoluciones Sancionatorias, emitidas por la Administración Tributaria”; se concluye conforme sigue:

La emisión y presentación de la Resolución Jerárquica, queda como respaldo y línea doctrinal o precedente administrativo en la Autoridad de Impugnación Tributaria; se toma en cuenta para resolver los nuevos casos y con problemas similares que son planteados por los contribuyentes que tienen la calidad de agentes de retención (empleadores), ya que da solución con una adecuada interpretación de las normas tributarias y con una correcta valoración de los descargos que presentan los recurrentes.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Hornillo Araujo Elena y José Luis Sarasola Sánchez – Serrano mencionan a Tim Booth, (2001).
- Dirección electrónica <http://definición.de/metodo-inductivo/> (Recuperado el 22 de junio de 2011).
- Osorio Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. (1996). Heliasta. Buenos Aires Argentina.
- Carranza Gallo Julio Rodrigo, Boletín N° 17, ([www.aduanas.com.ve/boletines/boletín\\_17/justiciatributaria.htm](http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletín_17/justiciatributaria.htm)) (Recuperado el 22 de junio de 2011).
- García Vizcaíno Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y Jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Tomo I. (1996). Depalma. Buenos Aires Argentina.
- Villegas B. Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (1993). Depalma Buenos Aires Argentina.
- Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (1996). Tercera Edición. Abeledo-Perrot. Buenos Aires Argentina.
- Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo VI. (1996). 24ª Edición. Eliasta SRL. Buenos Aires Argentina.

- Whittingham García Elizabeth, *Las Pruebas en el Proceso Tributario*. (2005). 1ª Edición. Temis. Bogotá, Colombia.
- Saccone Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. (2002). Editorial La Ley. Buenos Aires, Argentina.
- Autoridad de Impugnación Tributaria. *Memoria II<sup>as</sup> Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. (2009). Ed. Presencia. La Paz Bolivia.
- *Nueva Constitución Política del Estado*. (2008). La Paz, Bolivia.
- *Código Tributario Boliviano*. (2004). La Paz, Bolivia.
- *Ley 843, de Reforma Tributaria* (2004). La Paz Bolivia.