



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA

Sentencia N° 09

Sucre, 1 de marzo de 2018

Expediente : 195/2016
Proceso : Contencioso Administrativo
Demandante : Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada : AGIT-RJ 0447/2016 de 03/05/2016
Magistrado Relator : Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido a demanda de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016 de 03 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 15-27, la respuesta de fs. 131 a 143 remitida vía fax y 146-152 en original; la réplica de fs. 155-159 vta., la dúplica de fs. 162-165 en fax y 166 a 167 en original; el decreto de autos de fs. 168, los antecedentes, tanto jurisdiccionales como administrativos, y;

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.

Karina Paula Balderrama Espinoza, Gerente Distrital Cochabamba del SIN, se apersonó a este Tribunal, demandando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016 de 03 de mayo emitida por la AGIT, alegando que:

1.- Que se incurrió en **incorrecta interpretación de los arts. 77, 103, 168, 170 de la Ley N° 2492, 3 del DS N° 28247 y de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 modificada por la RND N° 10-0030-11**, porque la resolución impugnada alegó que se habría vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa de la contribuyente porque en el acta de infracción se estableció que incurrió en contravención de no emisión de factura por quinta vez, correspondiéndole la sanción de 48 (cuarenta y ocho) días continuos de clausura de su establecimiento comercial, sin considerar que aún no se encontraba impuesta la sanción por la cuarta contravención, aspecto que constituye un vicio procedimental y que evidencia una incorrecta valoración y aplicación de las normas, puesto que la Administración Tributaria, en cumplimiento de la SCP 100/2014, está constreñida a seguir el sumario contravencional, dispuesto por los art. 168 y 170 del CTB, efectuando la observación directa prevista por el art. 3 del DS N° 28247 (Reglamento de control de oficio de la obligación de emitir factura), a fin de verificar esa obligación de emitir factura, conforme dispone el art. 103 del CTB, por ello es que cuando los Servidores Públicos de la Administración Tributaria, evidencien que en un proceso de compra no se emitió la nota fiscal o su documento equivalente, deben elaborar un acta de

infracción en la que se consignen los hechos necesarios identificados y cuando faltare alguno de estos hechos, recién se considera que el acta es insuficiente porque no cumpliría los requisitos mínimos para alcanzar su fin.

En el caso presente se advierte que el Acta de Infracción N° 00131859 de 28/04/2015, y posteriormente la Resolución Sancionatoria 18-02807-15 de 15/07/2015, contienen la normativa exigida por ley y citan de manera específica la norma incumplida, que dio origen al ilícito tributario y al establecerse que se trataba de una quinta vez, efectuaron la fundamentación que determinó la reincidencia y la sanción.

Afirma que el acta de infracción no constituye un acto definitivo de carácter particular, ni causa estado, pues está sujeta a su impugnación y descargo, conforme establece el art. 77-III CTB, pudiendo ser rectificadas las sanciones preliminares que consigna, evidenciando de esta manera, que la nulidad fue determinada, sin sustento valedero.

La Resolución Sancionatoria detalló las contravenciones en que incurrió el contribuyente a efectos del cómputo de la reincidencia, indicando que la Resolución Sancionatoria que corresponde a la cuarta clausura fue notificada el 09 de julio de 2015, mientras que la Resolución Sancionatoria de la quinta clausura fue notificada el 28 de octubre de 2015, aspecto incongruente que consideró la AGIT para observar el procedimiento sancionador, alegando la vulneración al debido proceso en su vertiente del derecho a la defensa, pese a que se evidenció que ambos actos sancionatorios alcanzaron su fin y otorgaron la posibilidad que el contribuyente ejerza sus derechos de impugnación, al considerarse que cada conducta contraventora debe ser sancionada de manera independiente, conforme establece el art. 161 del CTB.

Por ello fundamentó que la Administración Tributaria, dio cumplimiento a las disposiciones que rigen la materia, pues estas no establecen que debe existir una resolución administrativa ejecutoriada para establecer la reincidencia del sujeto pasivo, por consiguiente, considera que la Resolución impugnada, es errónea, porque la Resolución Sancionatoria, cumplió los elementos del acto administrativo imponiendo la sanción correspondiente en aplicación de la RND N° 10-0030-11 que modificó el art. 26 de la RDN N° 10-0037-07, que determina que en una quinta infracción, corresponde la clausura de 48 días continuos.

2.- Afirma que el **proceso sancionador se enmarca a la legalidad, conforme los arts. 65 y 80 del CTB**, porque en el acta de infracción se consignó todos los hechos ocurridos, constituyendo un documento legítimo que contiene una presunción legal, salvo que se compruebe lo contrario, pues esta cumple con los requisitos mínimos previstos por el art. 26 de la RND 10-0037-07, modificada por la RND 10-00030-11, y arts. 103 y 170 del CTB, al contar con el número de acta, lugar, fecha y hora, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de identificación tributaria, dirección del domicilio fiscal visado, descripción de los artículos o servicios vendidos y no facturados, importe en numeral y literal del valor no facturado, sanción a ser aplicada y nombre y Cedula de Identidad del funcionario que actuó y la presencia del testigo en caso de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

negarse a firmar la actuación del contribuyente, circunstancias que se hicieron constar en el caso presente, por lo que **se incurrió en incorrecta aplicación del art. 28 incs. b) y c) de la Ley N° 2342** (Ley de Procedimiento Administrativo LPA), respecto a la falta de fundamentación de dicho acto administrativo.

3.- Alega que se quebrantó el principio de congruencia, emitiendo una decisión ultra y extra petita, porque la Resolución Jerárquica debe circunscribirse a las pretensiones valoradas y resueltas por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, en ese contexto la falta de fundamentación de la reincidencia y supuesta vulneración al derecho de defensa, fue recién planteada por la recurrente en sus notas de ofrecimiento de prueba en alzada de 22 de diciembre de 2005 e interposición del Recurso Jerárquico de 29 de febrero de 2016 y no así en el recurso de Alzada de 11 de noviembre de 2015 y por consiguiente, no fue analizada ni valorada en la Resolución de Recurso de Alzada, evidenciando que la contribuyente actuó de mala fe, con la intención de inducir en error a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, por ello es que estos nuevos agravios fueron desestimados en mérito al principio de congruencia entre lo planteado en el recurso, el responde y la resolución de alzada.

Por consiguiente, fundamenta que al no haber sido oportunamente alegado este agravio, ha precluido la oportunidad de fundamentarlo, sin embargo, la Resolución Jerárquica, determinó la nulidad de obrados, sin haberse circunscrito a las pretensiones valoradas y resueltas por la Autoridad inferior, infringiendo el principio de congruencia, citando para ese efecto las SSCC 1113/2013 0871/2010-R Y 1365/2005-R y el AS N° 314 de 23 de octubre de 2002.

Concluyendo que en el recurso de alzada, no se habría pedido la anulación del acta de infracción y menos argumentado la falta de motivación o fundamentación de dicha acta, evidenciando -dice- que la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha concedido más allá de lo pedido por el sujeto pasivo, vulnerando las previsiones de los arts. 115, 180 de la CPE y 211 del CTB, vulnerando el debido proceso y provocando indefensión a la Administración Tributaria.

4.- Fundamenta que en procedimiento administrativo tributario, la nulidad al ser textual solo opera en los supuestos citados, mientras que la mera infracción del procedimiento, mientras que no sea expresamente sancionada con nulidad no da lugar a retrotraer obrados, pues la doctrina establece que la nulidad se encuentra reservada únicamente a esos casos extraordinarios establecidos por ley, citando las SSCC 0731/2010-R, 0444/2011-R, pues la nulidad se impone por la naturaleza del término o plazo situación que en este caso no ocurrió, pues la norma no sanciona con la anulación la falta de identificación de una norma específica, advirtiéndose que no se ha seguido el catálogo para determinar la nulidad identificado en esas SC, que constituye una determinación de última ratio, conforme estableció la SCP 2504/2012, debiendo además esa nulidad, estar taxativamente prevista en la norma.

Evidenciando de esta manera que la Autoridad General de Impugnación Tributaria incurrió en **interpretación errónea de la nulidad**, pues no habría considerado los principios de trascendencia, especificidad o legalidad para anular el acta de Infracción, solo por la falta de fundamentación contenida en ese documento.

5.- Alega que se incurrió en **omisión del art. 161 del CTB**, que establece que cada conducta contravencional será sancionada de manera independiente, por ello, considera que no constituye un óbice para sancionar en caso de reincidencia, la existencia de una Resolución Firme, por cuanto la comisión de la contravención es verificada por la Administración Tributaria in situ, es decir, en flagrancia, de lo contrario implicaría una forma de impunidad y evasión de las obligaciones tributarias de emitir factura, mientras se encuentre pendiente la notificación de una anterior sanción.

6.- Considera que no se habría vulnerado el debido proceso en su elemento al derecho a la defensa y seguridad jurídica, provocando indefensión, porque las contravenciones son determinadas mediante un acto definitivo contenido en la Resolución Sancionatoria y sus efectos se producen a partir de su notificación, en el caso presente la primera resolución sancionatoria por la cuarta vez fue el 09 de junio de 2015, mientras que por la quinta vez el 28 de octubre de 2015, implicando que no se vulnero su derecho a la defensa, por cuando ambos actos fueron notificados en distintas fechas y fueron impugnados ante la Autoridad de Impugnación, de manera indistinta por la contribuyente, estando inclusive a la fecha la sanción de la cuarta firme y exigible.

Petitorio.

Con los fundamentos descritos precedentemente, solicitó que se anule y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 00447/2016 de 03 de mayo de 2016, ordenando que se emita una Resolución valorando el fondo de las cuestiones y pretensiones planteadas por las partes.

Contestación a la Demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, por decreto de 09 de agosto de 2016, cursante a fs. 53, se apersonó por escrito de fs. 131 a 143 remitida vía fax y 146-152 en original, Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT y respondió negativamente la demanda con los argumentos siguientes:

1.- Respecto del primer punto, sobre la incorrecta interpretación de los arts. 77, 102, 168, 170 del CTB, 3 del DS N° 28247 y de la RND N° 10-0037-07 modificada por la RND N° 10-0030-11, constituye un argumento que fuese objeto de impugnación por la recurrente y por ello no correspondía emitir criterio sobre este particular en aplicación de los arts. 198 y 211-I del CTB, habiéndose cumplido la pertinencia prevista por la Sentencia 273A de 15 de noviembre de 2012, pues en la resolución ahora impugnada se fundamentó que el acta de infracción y la Resolución Sancionatoria, incumplieron el procedimiento vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa provocando indefensión a la contribuyente, pues impusieron la sanción de 48 días de suspensión de su actividad comercial, sin advertir que la cuarta sanción determinada contra la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial
contribuyente, no había sido aún notificada, conforme el reporte presentado y los documentos de fs. 8-9 de los antecedentes administrativos, habiéndose dado correcta aplicación a los arts. 115-II, 117 de la CPE y 36 de la Ley N° 2342, en concordancia con los numerales 6 y 7 del art. 68 del CTB, aspecto que fue ratificado por la SCP N° 0536/2014 de 20 de marzo, citando los principios que rigen las nulidades, concluyendo que con su actuar, la Administración Tributaria, vulneró dicho derecho al debido proceso y al principio de legalidad, previsto por el art. 180 de la CPE, que establece que una sanción solo emana de la ley, principio que fue ampliamente desarrollado por la SC N° 0275/2010 de 7 de junio que transcribe, citando también la SCP N° 532/2014 de 10 de marzo, respecto al principio, derecho y garantía del debido proceso, para concluir que los argumentos vertidos por la Administración Tributaria, son inconsistentes y no contiene elementos que desvirtúen los fundamentos de la Resolución Jerárquica ahora impugnada, es decir son afirmaciones generales y no precisas.

2.- Transcribe también la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1734/2015 que se encuentra contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, en la que se resolvió un caso similar, respecto de dos actas que sustentan la reincidencia de la contribuyente, cuando el primer acta, no había merecido aún la emisión de una Resolución Sancionatoria, concluyendo que las actas no estaban debidamente fundamentadas, porque no se había identificado de manera adecuada la sanción a ser impuesta, vulnerando las previsiones del art. 170 del CTB, pues en este caso la imposición de una tercera sanción no podía sustentarse respecto de una segunda sanción que aún no estaba notificada al contribuyente, pues estas sanciones se presumen válidas y producen sus efectos desde el momento de su notificación y publicación de acuerdo a lo establecido por el art. 32 de la Ley N° 2341 y por ello es que en esa RJ, se consideró la vulneración del debido proceso y la defensa, porque no podía calificarse la sanción impuesta como tercera reincidencia, sin que la segunda reincidencia hubiera sido sancionada.

3.- Finalmente como respaldo de lo señalado, transcribió partes de las Sentencia N° 229/2014 de 15 de septiembre y N° 510/2013 de 27 de noviembre emitida por este Tribunal, respecto a la fundamentación de la demanda e inconformidad genérica a la Resolución Jerárquica impugnada y que es deber del actor establecer y demostrar con argumentos apropiados, sólidos la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la Autoridad demandada al momento de emitir la resolución impugnada, por ello afirmó que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

Petitorio.

En mérito a lo expuesto solicitó declarar improbadamente la demanda y mantener firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016 de 03 de mayo.

Réplica y dúplica.

La Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, por memorial de fs. 155-159, formuló la réplica, reiterando los términos de su demanda.

Por su parte, en la dúplica de fs. 162-165, remitida vía fax y de fs. 166-167 vta., en original, la AGIT igualmente ratificó los fundamentos de su respuesta.

II. ANTECEDENTES DEL PROCESO.

Conforme se advierte de los datos del expediente administrativo, remitido ante este Tribunal en dos anexos, se tiene los siguientes datos:

El Anexo I, contiene el acta de Infracción por No emisión de Factura, Nota Fiscal o documento Equivalente N° 00131859 de 28 de abril de 2015, por la que mediante la observación directa, se habría verificado que la contribuyente Paola Miriam Coronel Chávez con NIT N° 4381620012, no habría emitido la factura por una venta de ropa interior, por Bs. 10, habiéndose procedido a intervenir la factura N° 12072 y llenar la siguiente factura por el monto no facturado, estableciendo que se trataba de una quinta intervención, concediendo el plazo de 20 días para que se formulen los descargos y ofrezcan las pruebas pertinentes; cursan en el mismo anexo las facturas intervenidas, una consulta de Padrón del 29 de abril de 2015, un Reporte de consulta de convertibilidad y clausura de 28 de abril de 2015, en el que se consignan 4 intervenciones y el original de la Resolución Sancionatoria N° 18-02807-15 de 15 de julio de 2015, en la que consta que el Gerente Distrital Cochabamba del SIN, sanciona a la contribuyente indicada, con 48 días continuos de clausura por tratarse de la quinta vez que incurre en esta contravención, verificada mediante el acta descrita líneas arriba.

El Anexo II, contiene el expediente del Proceso Administrativo, denominado AGIT/0282/2016//CBA-0752/2015, en el que consta copias de los antecedentes del Acta de Infracción por no emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente N° 00131859 de 28 de abril, la Resolución Sancionatoria N° 18-02807-15 de 15 de julio de 2015, relacionada precedentemente y la nota del recurso de alzada presentada por la contribuyente ante la autoridad de Impugnación Tributaria Regional Cochabamba, (fs. 1-8), recurso que luego de su admisión, fue respondido por la autoridad demandada, el auto de apertura del término de prueba, en cuya vigencia se presentó por parte de la contribuyente copia de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0811/2015 de 19 de octubre respecto de la impugnación a la Resolución Sancionatoria N° 18-01143-15 de 02 de marzo de 2015, emitida por la misma Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, por una cuarta intervención por no emisión de una factura por Bs.15, alegando la recurrente que esa determinación no se encontraría ejecutoriada, denunciando que la Resolución que ahora impugna carece de motivación respecto a la reincidencia que habría incurrido (fs. 30-31), prueba que fue admitida por decreto de 23 de diciembre de 2015 (fs. 32), habiendo igualmente la Administración Tributaria, ratificado su prueba consistente en los antecedentes remitidos, que fue igualmente admitida por decreto de 29 de diciembre de 2015 (fs. 35).



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

La administración Tributaria objetó la prueba ofrecida por la contribuyente, alegando que no existe una norma que determine que una conducta contraventora y sancionadora mediante una resolución, deba estar ejecutoriada para determinar la reincidencia, al ser conductas independientes (fs. 37-40).

Luego del Informe Técnico Jurídico correspondiente, consta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA-058/2016 de 05 de febrero, emitida por la Directora Ejecutiva de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, por la que CONFIRMO la Resolución Sancionatoria N° 19-02807-15. (fs. 53-60).

Esta determinación fue impugnada mediante recurso jerárquico (fs. 62-63) en la que se denunció el debido proceso, el derecho a la defensa y la motivación, recurso que luego de su admisión, remisión ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Informe Técnico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016 de 03 de mayo de 2016, luego del análisis de los antecedentes, fundamentación técnico jurídica ANULÓ la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0058/2016 de 05 de febrero, con reposición hasta el vicio más antiguo, consistente en el Acta de infracción N° 00131859, a objeto que la Administración Tributaria establezca fundadamente el grado de reincidencia en la contravención de no emisión de factura que se le atribuye a la contribuyente (fs. 88-96).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO.

Que, reconocida la competencia de esta Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm., del Tribunal Supremo de Justicia, en previsión de los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y lo dispuesto por la Ley N° 620 art. 2-2, tomando en cuenta que el proceso Contencioso Administrativo es un juicio de puro derecho dirigido a verificar la correcta aplicación de la Ley en los actos y resoluciones de la administración, en el caso por la AGIT, corresponde ingresar a la resolución de la causa.

Problemática planteada.

De la revisión de la demanda, respuesta y antecedentes contenidos en el expediente y los anexos, se advierte que la problemática del presente caso, se circunscribe a establecer si es correcta la determinación emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular con reposición de obrados hasta el acta de infracción, el proceso administrativo sancionatorio, promovido contra la contribuyente, porque se habría establecido la violación de los derechos al debido proceso y a la defensa, provocándole indefensión, por no haberse identificado adecuadamente la reincidencia en la infracción incurrida, disponiendo que se levante una nueva Acta de Infracción por no emisión de factura, al no estar ejecutoriada una anterior sanción determinada por otra infracción similar, o por el contrario, al constituir actos sancionatorios independientes, no correspondía imponer tal nulidad, pues el acta de infracción constituye un acto administrativo provisional sujeto a un proceso administrativo posterior.

Análisis y fundamentación legal de la problemática planteada.

Conforme a la normativa vigente, la Administración Tributaria se encuentra facultada para realizar controles y operativos para verificar el cumplimiento (o no) de normas tributarias, constituyéndose en sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Al respecto, el art. 21 del CTB, señala que posee facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en la señalada norma, de igual manera el art. 100 de la misma disposición legal, establece que, la Administración Tributaria, dispondrá de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación y por ello el art. 170 del CTB, faculta a la Administración Tributaria para verificar de oficio el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control y cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria deben elaborar un acta de infracción.

Es decir, el legislador estableció parámetros para el ejercicio de esa potestad tributaria, que si bien se reconoce en un marco extenso y general, no es menos cierto que al momento de ejercerse esas facultades, para lograr el cumplimiento oportuno de recaudar la deuda tributaria; deben desarrollarlas de la manera idónea y transparente, traducidas en actuaciones que otorgan veracidad y credibilidad además de actuar siempre en resguardo de los derechos constitucionalmente reconocidos a favor del contribuyente que constituye el sujeto pasivo de la relación tributaria.

En consideración a que se emitieron normas que vulneraban esos derechos constitucionales, dentro del procedimiento de verificación de la emisión de las facturas y su correspondiente sanción, mediante la SCP 0100/2014 de 10 de enero, se declararon inconstitucionales estableciendo en su ratio decidendi lo siguiente:

"(...) respecto a la facultad sancionadora del Estado, constituida no solo por el derecho penal, sino también por el derecho administrativo sancionador, es evidente que, en virtud al principio de supremacía constitucional (art. 410 de la CPE), las normas sustantivas y procesales que se crean para el efecto, deben estar enmarcadas en las normas constitucionales, donde tiene un rol fundamental la parte dogmática de la Constitución Política del Estado, pero también en las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad".

(...) "Ahora bien, la clausura es una de las sanciones más graves para los administrados, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio del administrado, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas. Así, por ejemplo, la clausura puede afectar no sólo al propietario de un negocio, sino además, a todos quienes dependan de él económicamente, como puede ser su familia y los trabajadores dependientes, inclusive, puede afectar de manera indirecta a terceras personas, en los supuestos en que dichas Empresas o instituciones presten algún servicio público".



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

"De ahí que, por la intensidad de la afectación de los derechos, la clausura es considerada como una sanción que reviste gravedad para el administrado y, por lo mismo, es indispensable que el accionante sea escuchado para ejercer su derecho a la defensa".

"Por otra parte, debe considerarse que tanto en el ámbito del derecho penal como en el ámbito del derecho administrativo sancionador, al que le son aplicables los principios de aquél, aunque en menor intensidad, rige el principio de culpabilidad, que se asienta en la dignidad de las personas; principio en virtud del cual está vedada la responsabilidad sin culpa, es decir, la responsabilidad puramente objetiva (responsabilidad por los resultados), debiendo en todo caso considerarse que la regla es que para la imposición de las sanciones administrativas, se exija por lo menos la culpa, y sólo de manera excepcional se pueda sancionar por pura responsabilidad objetiva, tomando en cuenta la naturaleza de la sanción y el grado de afectación a los derechos del administrado".

(...) Debe señalarse que la vulneración del derecho al debido proceso no encuentra justificativo en la finalidad de luchar contra la evasión fiscal, que se encuentra prevista en el art. 325 de la CPE, pues ésta bajo ninguna circunstancia puede suprimir un derecho fundamental, como efectivamente sucede con la disposición legal que ahora se analiza. En ese sentido, si bien el legislador pudo haber considerado la clausura de los locales comerciales como sanción tendiente a luchar contra la evasión fiscal, debió precautelarse la vigencia de los derechos fundamentales, garantizando el debido proceso, para que el administrado tenga la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, ofrecer sus descargos y pruebas en el ejercicio del derecho a la defensa, exponiendo ante las autoridades correspondientes las razones y motivos por las que incurrió en dicha falta; entonces, comprobada la contravención tributaria, sin necesidad de afectar a los derechos fundamentales y garantías constitucionales, resultaba legítima la medida de clausura del establecimiento comercial, siempre que dicha penalidad cumpliera con las exigencias y estándares de un proceso justo y equitativo; es decir, que la sanción haya surgido de un proceso, en el que se respete su contenido esencial, garantizando el derecho a la defensa del administrado, para que éste, una vez conocido el cargo por el que se le acusa, tenga la posibilidad de presentar las pruebas que desvirtúen la acusación, así como la posibilidad de impugnar la resolución sancionatoria aplicada contra él".

"Consiguientemente, conforme a los razonamientos desarrollados en el Fundamento Jurídico III-4 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, la imposición de la sanción de clausura del establecimiento comercial tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales. En ese orden de cosas, la directa imposición de la sanción de clausura de locales comerciales, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso previsto en los arts. 115-II y 117-I y el derecho a la defensa previsto en el art. 119, todos de la CPE; asimismo, tal medida afecta el derecho al trabajo de los administrados, porque con la clausura

del local comercial, efectivamente se ven restringidos en generar recursos económicos y, con ello incluso se estaría ante una afectación de otros derechos conexos, como la alimentación, dejando de lado el mandato constitucional de proteger el derecho al trabajo en condiciones estables, equitativas y satisfactorias en todas sus formas; (...)

Por otra parte, analizando las previsiones de los arts. 27 y siguientes de la Ley 2342 de Procedimiento Administrativo, que se aplica de manera supletoria a materia Tributaria, dentro de los procedimientos tributarios administrativos, conforme permite el art. 74 numeral 1 del CTB., se establece que los actos administrativos, que constituyen toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública de alcance general o particular, emitidas en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en dicha ley que producen efecto jurídicos sobre el administrado, este es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume su legitimidad.

Para ello debe contener los requisitos de competencia, causa, objeto del procedimiento debidamente cumplido en mérito a su normativa, el fundamento y la finalidad, todo enmarcado al ordenamiento jurídico correspondiente, es decir deben ser proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico pertinente.

Consiguientemente se debe establecer, si cuando la Administración Tributaria realizó el procedimiento de observación directa, donde se constató la no emisión de la factura por una venta realizada, (que constituye en un incumplimiento a deberes formales), habría verificado los presupuestos fácticos y legales para asumir el criterio de reincidencia alegado en el Acta de Infracción, para sugerir e imponer la sanción, en el marco del art. 155 núm. 1 del CTB, que considera un agravante la reincidencia, cuando el autor hubiere sido sancionado por resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada por la comisión de un ilícito tributario del mismo tipo en un periodo de cinco años, entendiéndose que esta norma también se aplica a las contravenciones tributarias, como las identificadas en el caso presente.

Se debe establecer, si para emitir los actos administrativos sancionatorios, se acreditaron con certeza la existencia de una infracción anterior firme y ejecutoriada. Corresponde determinar si por dicha razón, ese acto administrativo, carece de motivación incumpliendo su obligación de efectuar una exposición clara de los aspectos fácticos que llevaron a establecer con certeza la sanción y no así sustentarla en supuestos o presunciones de hecho realizadas unilateralmente, descuidando su obligación de motivar sus resoluciones con la finalidad de garantizar el derecho al debido proceso y la defensa.

Debe quedar anotado que, no se duda que el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria, emitidos en el caso presente, hubiesen sido elaboradas cumpliendo la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, modificada por la RND 10-0030-11; empero, como ya se señaló, no basta la simple mención de una infracción anterior, sino una exposición detallada y razonada, lo que permitiría identificar esa posible



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

infracción anterior, respecto de la evidenciada en la fecha del levantamiento del acta que sirvió de base a la Resolución Sancionatoria y si es posible asumir el criterio de reincidencia bajo ese contexto.

Resolución del caso concreto.

Resolviendo punto por punto los fundamentos de la demanda que originó el presente proceso, se establece lo siguiente:

1.- Conforme consta en la relación de los antecedentes administrativos remitidos ante este Tribunal, se advierte que es evidente que en cumplimiento de la SCP 100/2014, la Administración Tributaria, tramitó un sumario contravencional, dispuesto por los art. 168 y 170 del CTB, porque luego de haber efectuado una observación directa (prevista por el art. 3 del DS N° 28247), a fin de verificar que se incumplió por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, esa obligación de emitir factura, conforme dispone el art. 103 del CTB, procediendo a levantar el Acta de Infracción N° 00131859 de 28/04/2015, en la que se concluyó que la contribuyente habría incurrido en una quinta infracción, citando como base legal la RND 10-0002-15 de 20 de enero de 2015 y posteriormente al vencimiento del plazo concedido para que se presenten los descargos, se emitió la Resolución Sancionatoria 18-02807-15 de 15/07/2015, (fs. 3 y 8 a 9 del anexo 1).

Evidentemente estos dos actos administrativos, citan la normativa exigida, por la que impusieron la sanción de clausura por 48 días continuos, empero, definitivamente se advierte que no se habría identificado que la presunta cuarta infracción sancionada, no adquirió firmeza ni ejecutoria, incurriendo en una omisión respecto de la apreciación de un hecho que es de ineludible verificación para imponer la sanción establecida en el art. 164-II del CTB., pues sin tener una certeza respecto de esa reincidencia que se encuentre plenamente ejecutoriada, no puede imponerse una sanción progresiva como la prevista por la aludida norma, evidenciando que claramente este hecho vulnera el debido proceso, el derecho a la defensa y provoca indefensión, pues uno de los elementos de la sanción es justamente que se enmarque a la legalidad y que el acto sancionado, se encuadre perfectamente al tipo sancionatorio, pues en mérito a ello es que se debe establecer la sanción, no pudiendo presumirse la conducta, para imponerse la sanción.

Pues si bien cada acta de infracción, que evidentemente no constituye un acto definitivo, ni causa estado, empero, constituye la base y sustento del sumario contravencional que se tramitara de manera posterior y no puede consignarse en dicho acto administrativo un hecho que no fue verificado, pues no consta entre esos antecedentes que la cuarta infracción hubiese adquirido esa ejecutoria y firmeza exigida por el art. 155-I del CTB.

Por consiguiente, se concluye que la Resolución Jerárquica impugnada, no es errónea, por el contrario identifica que se vulneraron los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, pues la Resolución Sancionatoria, incumplió los elementos del acto administrativo al momento de imponer la sanción, aplicando la RND N° 10-0030-

11, modificada por la RND N° 10-0037-07, que determina que en una quinta infracción, corresponde la clausura de 48 días continuos, sin haber establecido de manera adecuada que la cuarta infracción identificada en el acta de infracción adquirió firmeza y se encontraba ejecutoriada, para considerarla como una contravención reincidente.

2.- Conforme se relacionó precedentemente el acta de infracción consigna el número pertinente, lugar, fecha, hora, nombre del sujeto pasivo, número de identificación tributaria, dirección del domicilio fiscal visado, descripción de los artículos o servicios vendidos y no facturados, el importe en numeral de ese valor no facturado, el nombre y documento de identidad del funcionario actuante y similares datos del testigo que intervino en esa actuación administrativa, habiéndose consignado que la contribuyente se rehusó firmar.

Sin embargo, al momento de establecer la sanción a ser aplicada, de manera directa en mérito a presunciones estableció 48 días de clausura consignando que se tratase de una quinta intervención, sin consignar cómo se hubiese recabado esa información y si el fallo que impuso la cuarta infracción se encontraba firme y ejecutoriado.

Por ello es que se establece que no es evidente que se hubiese incurrido en una incorrecta aplicación de los incisos b) y c) del art. 28 de la LPA, porque ciertamente la administración tributaria, incumplió al momento de identificar la causa, que se sustente en hechos y antecedentes que sirvan para demostrar la misma en mérito al derecho aplicable y lógicamente tampoco determinó adecuadamente el objeto, pues no se identificó la infracción (entre cuyos elementos se encuentra necesariamente la consideración de la reincidencia), para establecer el quantum de la sanción.

3.- Revisando detenidamente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2006 de tres de mayo y especialmente la nota del Recurso de Alzada de fs. 6 a 8 de obrados del Anexo II, se advierte que ciertamente se denunció por dos veces consecutivas, la vulneración del debido proceso, del principio de inocencia, que en el acta de infracción se incumplió el procedimiento, como también en la Resolución Sancionatoria, al emitirse en un acto administrativo carente de valor legal que no se ajusta a la normativa tributaria, vulnerando sin lugar a dudas el debido proceso y principio de legalidad.

Estas afirmaciones del Recurso de Alzada, no fueron advertidas en la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-.CBA/RA 0058/2016, pues ya se había alegado que se había emitido una sanción en mérito a un acto carente de valor legal, pues conforme se identificó en el acta de infracción, se había establecido una sanción en mérito a una presunción de reincidencia que no se encontraba acreditada en esa oportunidad.

Consiguientemente, se establece que la aludida Resolución de Recurso Jerárquico, no quebrantó de ninguna manera el principio de congruencia, adecuando su fundamentación a los hechos alegados en el curso del proceso, por parte de la contribuyente y que lamentablemente no fue advertido cuando se resolvió el recurso de alzada desglosado precedentemente.



Estado Plurinacional de Bolivia

Organismo Judicial

Es evidente que no se solicitó la nulidad de dicho acto administrativo (Acta de Infracción Nº 00131859), empero esa determinación resulta de una consecuencia necesaria, al momento de identificarse el agravio alegado, pues se fundamentó que la sanción impuesta se sustentaba en un "acto carente de valor legal" conforme refiere el indicado Recurso de Alzada, evidenciando que de ninguna manera se vulneró las previsiones de los arts. 115, 180 de la CPE, y 211 del CTB; por el contrario, aplicó de manera acertada esta última disposición en su parágrafo III, al sustentar su fallo en los hechos, los antecedentes y el derecho aplicable al caso concreto, acreditados en el expediente.

4.- Conforme refiere la SCP 2504/2012, la nulidad constituye una determinación de última ratio, empero esta debe velar por el resguardo de los derechos constitucionales de los sujetos procesales en cualquier tipo de proceso, sea judicial o administrativo.

En el caso presente se impuso la sanción de nulidad con reposición hasta el Acta de Infracción, porque se advirtió que en dicho acto administrativo, se incurrió en violación al debido proceso y a la defensa, porque se consignó como un hecho verificado una presunción establecida en la reincidencia de una cuarta contravención, pese a que conforme se tiene relacionado precedentemente, no se había acreditado de manera fehaciente esa reincidencia citada en el acta, evidenciándose de manera clara que se incurrió en violación de los aludidos derechos, porque constituye la única manera y de última ratio, para restablecer esos derechos vulnerados.

5.- Evidentemente el art. 161 del CTB, establece que cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda, con las sanciones previstas en los seis numerales que contiene esta norma.

Empero en el caso presente, un elemento constitutivo de la contravención, e imponer la sanción, constituye el elemento de la reincidencia, conforme prevé el art. 160 del mismo CTB, con las modificaciones insertas en la SCP 100/2014 de 10 de enero, por consiguiente, en este tipo de contravenciones, no puede aplicarse las normas de manera aislada, sino de manera contextualizada y armónica, pues de lo contrario, se incurriría en violación de derechos fundamentales, como aconteció en el caso presente que se impuso la sanción en mérito a una presunción de reincidencia, sin haberse acreditado la misma en el curso del proceso administrativo, aspecto que además constituía una carga procesal para la Administración Tributaria por ser titular de la acción, por lo que se advierte que no es evidente que se incurrió en violación (omisión) del art. 161 del CTB.

6.- Por último se establece que la vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa en el caso presente, no se refiere a que la contribuyente como sujeto pasivo de la relación Tributaria, hubiese podido o no activar los recursos de impugnación que la ley prevé, sino que esa vulneración se debió a que se ha identificado por la AGIT, que se impuso una sanción en mérito a presunciones y aspectos no demostrados en el sumario administrativo contravencional, cuál era la reincidencia, pues la cuarta contravención, no se encontraba aún firme y ejecutoriada, conforme se acreditó

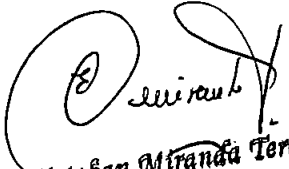
documentalmente en la alzada, por los documentos de fs. 22 a 29 del Anexo II, aspecto que ha sido claramente identificado por la Autoridad demandada en el caso presente, quien para evitar que persista esa vulneración a dichos derechos constitucionales determinó la nulidad de obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo.


Por lo razonado, se concluye que la demanda Contenciosa Administrativa formulada por Karina Paula Balderrama Espinoza, como Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016, de 03 de mayo, deviene en infundada, al no haberse demostrado que la Resolución impugnada contenga violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la Ley, o que ésta hubiere incurrido en error de hecho o error de derecho en la apreciación de las pruebas presentadas.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del CPC, art. 2-2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia en única instancia, a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 15 a 27, presentada por Karina Paula Balderrama Espinoza, como Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, demandando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2016, de 03 de mayo, emitida por la AGIT; consiguientemente se mantiene firme y subsistente la Resolución impugnada, conforme los fundamentos precedentemente expuestos.

Procédase a la devolución a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.


Elic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

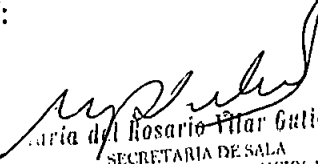

Abog. Maria Cristina Diaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

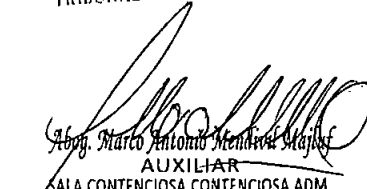
Ante mí:

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 09 Fecha: 1 de marzo de 2018

Libro Tomas de Razón N° 1


Maria del Rosario Pilar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Abog. Marco Antonio Mendive Mejías
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



A.G.I.C.

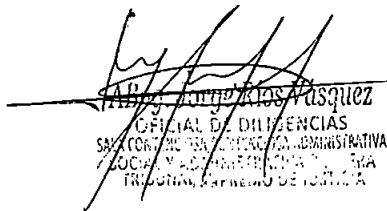
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
 DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
 CITACIONES Y NOTIFICACIONES
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA,
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
EXPEDIENTE N° 195/2016 - CA

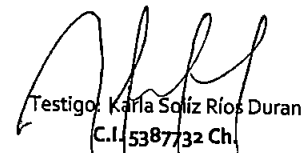
En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:30 del día 09 de ABRIL de 2018, notifiqué a:

GERENCIA DISTRITAL COCHABAMBA DEL S.I.N.

CON SENTENCIA DE 01 DE MARZO DE 2018, mediante Cedula fijada en Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Jorge Rios Pasquez
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

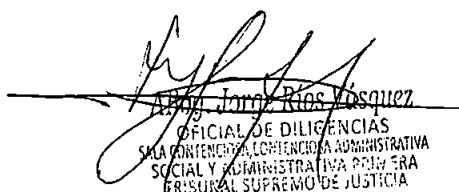

 Testigo: Karla Soliz Rios Duran
 C.I. 5387732 Ch.

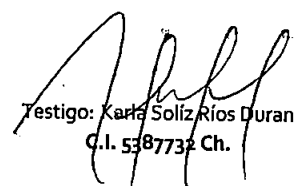
En Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:31 del día 09 de ABRIL de 2018, notifiqué a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

CON SENTENCIA DE 01 DE MARZO DE 2018, mediante Cedula fijada en Secretaría de Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:


 Jorge Rios Pasquez
 OFICIAL DE DILIGENCIAS
 SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


 Testigo: Karla Soliz Rios Duran
 C.I. 5387732 Ch.