



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA  
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA**

**SENTENCIA 14/2019**

<b>Expediente</b>	: 107/2016
<b>Demandante</b>	: Elizabeth Choque Zelaya
<b>Demandado (a)</b>	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
<b>Tipo de proceso</b>	: Contencioso administrativo.
<b>Resolución impugnada</b>	: AGIT-RJ 349/2016 de 11 de abril
<b>Magistrado Relator</b>	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
<b>Lugar y fecha</b>	: Sucre, 19 de febrero de 2019.

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Elizabeth Choque Zelaya de fs. 17 a 22, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 349/2016 de 11 de abril pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestación de fs. 59 a 67 y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

**I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**I.1.- Fundamentos de hecho y de derecho**

El 24 de octubre de 2014, se realizó en el establecimiento comercial de la demandante un supuesto operativo de control por parte del Servicio de Impuestos Nacionales, presentándose en el mismo dos funcionarios de la referida institución, que de manera abusiva solicitaron al personal del local el talonario de facturas, mencionando que en dicho establecimiento no se estaría facturando por las ventas que realizan, acercándose a una de las mesas a efectos de consultar a las personas que se encontraban allí, si por la botella de Casa Real que estaban consumiendo les habían extendido la correspondiente factura; que según la demandante el cliente obviamente respondió que no, porque aún no habían cancelado el monto que correspondía a dicha botella, e inmediatamente los funcionarios del SIN procedieron a labrar el acta, sin considerar que los clientes primero piden la bebida, la consumen y finalmente recién pagan, tampoco les importó la explicación que se les brindó, obligando al llenado de la factura a su

personal y por la presión que realizaron los funcionarios del SIN sobre los mismos incluso hubo un error en la emisión de la factura, sobre la base de estos antecedentes, se le inició el procedimiento correctivo correspondiente, concluyendo con la resolución sancionatoria y clausura del establecimiento por 48 días, ante esta determinación la demandante se vio en la necesidad de impugnar ante la AIT Regional La Paz, quien confirmó de manera injusta la resolución sancionatoria, posteriormente, el 12 de febrero de 2016 interpuso recurso jerárquico en contra de la resolución de alzada, quien también confirmó la resolución de alzada, sin tomar en cuenta aspectos que fueron vulnerados por el supuesto operativo de control, acusando a la Autoridad General de Impugnación Tributaria de no realizar un análisis equitativo ni justo por los siguientes extremos:

La importancia del hecho generador de la obligación tributaria nos permite identificar cuál es la base imponible, la base gravable, la alícuota del tributo, en síntesis, nos permite determinar la deuda tributaria y distinguir las competencias y facultades tributarias para precisar el órgano que tiene atribuida la facultad para extinguir el tributo, así también se debe señalar que el nacimiento de la relación jurídica tributaria y obligaciones del sujeto pasivo están ligados con el principio de legalidad, en ese marco general, se tiene que el art. 4 de la Ley 843, establece que el hecho generador en el caso de ventas está dado por la entrega del bien o cualquier acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, venta que debe estar respaldada por la emisión de la factura o nota fiscal o documento equivalente, en el presente caso no se perfeccionó el hecho generador porque aún no se había cancelado el precio por la botella de bebida, obligándose de manera coercitiva a emitir la factura, por lo que la AGIT aseguró que no hubo vulneración de normas, sin analizar si hubo o no el hecho generador.

Respecto a las declaraciones testificales presentadas por la demandante como prueba de reciente obtención, la AGIT sostuvo que no corresponden las mismas, por cuanto no se realizó el juramento previsto en el art. 81 de la Ley 2492, señalando además que dicha prueba solo sirve como indicio y que las declaraciones corresponden a personas distintas, al respecto se ha vulnerado el derecho al debido proceso, a la defensa y a la verdad material, por cuanto su persona se apersonó en reiteradas oportunidades a las oficinas del responsable del recurso de alzada en Oruro a efectos de prestar el juramento respectivo, indicándose en dichas dependencias que no había llegado nada de la ciudad de



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

La Paz, tal situación fue desconocida por las autoridades que emitieron el recurso jerárquico, por otra parte, si bien las declaraciones testificales no corresponden al comprador, pero si corresponden a las personas que se encontraban en la misma mesa consumiendo la botella de singani juntamente con el señor Zabala, a quien se entregó la factura y que según la AGIT no corresponde valoración alguna, vulnerando de igual manera el debido proceso, su derecho a la defensa y el principio de verdad material.

El control de la emisión de facturas, por parte de la Administración Tributaria está dada en el marco legal de lo dispuesto por los arts. 164 y 170 de la Ley 2492, Decreto Supremo N° 28247 y R.N.D. 10-0020-05, y en el marco constitucional por la Sentencia Constitucional Plurinacional 100/2014 de 10 de enero, en ese sentido se tiene que el control de oficio de dicha obligación está dado por el art. 2 del D.S. 28247, que establece que una vez perfeccionado el hecho punible, conforme el art. 4 de la Ley 843, la nota fiscal debe ser extendida obligatoriamente, para cuya verificación se estableció la modalidad de **observación directa** y de ninguna manera la Resolución Normativa de Directorio 10-0020-05, respecto a la observación directa, no señala nada sobre preguntar al cliente o realizar averiguaciones si es que el sujeto pasivo vendió algún producto y no emitió factura, como ocurrió en el presente caso por parte de funcionarios del SIN por el consumo de una botella de singani de Bs. 130 que aún no habían cancelado, ocasionando que se labre el Acta de Infracción N° 038516, sin embargo, no se detalló si la facultad de control se ejerció a través de la modalidad de observación directa o compras de control, vulnerándose el procedimiento, no se advirtió la emisión de la factura como efecto de la observación directa, por el contrario fundamentó su decisión basado en las consultas realizadas a los clientes quienes se encontraban consumiendo en el establecimiento comercial, que si bien puede constituir un indicio de la comisión de la contravención, no puede establecer una contravención tributaria en base a consultas realizadas a terceros, toda vez que existe la obligación normativa para el sujeto activo de observar de manera directa el proceso de compra y/o contratación de servicios realizados por un tercero conforme establece la normativa, por lo que existe un vicio de nulidad en la Acta de Infracción N° 038516 y en la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, aspecto que no fue tomado en cuenta por la autoridad jerárquica, extremo que se puede constatar en antecedentes administrativos, así también señaló que la debida fundamentación

y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas, se constituye en uno de los elementos esenciales del debido proceso, situación que tampoco aconteció en el presente caso, no siendo posible concebir una relación tributaria en la que se violenten garantías y derechos de los contribuyes.

Así mismo, la parte actora aclaró que su persona estaría enmarcada en el rubro comercial de "venta de comidas y bebidas", que si bien se trata de la venta de un bien (una botella de singani), el precio neto incorpora la prestación de servicios (local, música, servicio de garzones, vasos, platos, cuya propiedad continua en poder del sujeto pasivo, etc.), es decir, que efectivamente se realiza la transferencia de dominio del bien, no obstante, y de manera paralela, y conjunta se trata de una prestación de servicios (atención al cliente), en ese entendido y por la naturaleza de las actividades se podrían dar dos hipótesis, que puede verificar el acaecimiento y perfeccionamiento del hecho generador:

a) Cuando el hecho imponible se perfecciona a momento del pago, aunque todavía no se hubiera recibido el bien y la prestación de servicio.

b) Cuando el hecho imponible para estos casos se perfeccionará con la finalización de la prestación del servicio o desde la percepción total o parcial del precio.

Finalmente, la parte actora sostuvo que no es posible que el SIN en ejercicio de sus facultades de control a través de las modalidades establecidas en la Resolución Normativa de Directorio 10-0020-05, pretenda que los contribuyentes dedicados a las actividades de PENSIONES Y CANTINAS tengan que percibir el total o parcial del precio del bien y/o servicio de manera previa al consumo, siendo que en los hechos en este tipo de actividades el pago total del servicio se lo realiza de forma posterior al consumo, por lo que el sujeto activo está en la obligación de respetar los derechos del sujeto pasivo, como es el debido proceso, conforme establece el art. 68 numeral 6 de la Ley 2492, así se tiene también a la Sentencia Constitucional N° 661/2012, del mismo modo la resolución impugnada está quebrantando el art. 48 párg. II de la Constitución Política del Estado. En virtud a todo lo expuesto y los presupuestos legales descritos, los actos de la Administración Tributaria no fueron desarrollados de manera correcta, vulnerando el derecho al debido proceso, a la defensa y el principio de verdad material, todos reconocidos por la C.P.E.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

### **I.5. Petitorio**

Concluyó, manifestando que impugna la Resolución AGIT-RJ 0349/2016 de 11 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en aplicación de la normativa vigente se emita sentencia declarando probada la presente demanda y revocando la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14 de 15 de diciembre, emitida por el SIN de Oruro.

### **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La respuesta negativa a la demanda de fojas 59 a 67, que inicialmente fue presentada vía fax de fs. 39 a 56, habiéndose providenciado la misma a fojas 68 del cuaderno procesal, dándose por apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 57), ordenándose su traslado para la réplica, cuya respuesta señaló lo siguiente:

No obstante que la Resolución AGIT-RJ 0349/2016 de 11 de abril de 2016, se encuentra fundamentada y motivada, respondo negativamente a la demanda, dejando en evidencia, que el presente proceso demuestra una falta de argumentación técnico jurídico, al solo expresar y reproducir argumentos subjetivos y sentencias constitucionales por demás generales, incumpliendo lo establecido en el art. 327 del Código de Procedimiento Civil, más aun, considerando que la parte demandante tiene la carga procesal de expresar la existencia de violación por parte de la AIT, así como expresar la interpretación errónea o aplicación indebida de la ley para perseguir la correcta aplicación de la norma legal, aspectos que no ha cumplido la demandante, sin exponer el motivo técnico jurídico que le llevó a interponer su demanda contra la AGIT, no siendo suficiente argüir que no fue valorada la prueba de reciente obtención, cuando conforme a antecedentes el mismo no prestó el respectivo juramento, sea por descuido o negligencia, constituyéndose la demanda en insuficiente, siendo que la AIT fijo en dos ocasiones, día y hora para el citado juramento, acto al cual el sujeto pasivo no se presentó.

Asimismo alegaron que, en el petitorio de la demanda se tiene que el sujeto pasivo textualmente solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, por lo que resulta evidente que la demandante no señaló dentro del petitorio la pretensión sobre la Resolución AGIT-RJ 0349/2016 de 11 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que es el acto administrativo sobre el cual se interpuso

la demanda conforme al art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, como se podrá advertir, la demandante no señaló qué es lo que pretende de la resolución jerárquica, se busca una nulidad o una revocatoria de la citada resolución, resultando que la demanda es incongruente en sus fundamentos de hecho y derecho; y el petitum ambiguo e incompleto, aspectos que no puede ser corregido ni complementado de oficio por vuestro tribunal, de igual forma hizo referencia a la Sentencia Constitucional 0412/2012, Auto Supremo 55/2014 de 7 de marzo, por lo que, al no ser claro el petitório, y al ser los argumentos de hecho y de derecho expuestos en la demanda distintos a la pretensión dentro del presente proceso, van contra lo establecido en el numeral 9 del art. 327 del CPC, aclarando que revisados los antecedentes de la demanda no existe ampliación de la misma conforme al art. 332 del CPC, por lo que corresponde sea declarada improcedente la presente demanda.

**En cuanto al fondo de la demanda** y de la revisión de antecedentes, esta instancia jerárquica compulsó correctamente los antecedentes del proceso, aplicando la normativa correspondiente, velando por los derechos y principios constitucionales de las partes, que a fin de desvirtuar lo aseverado por la parte demandante, recalcaron que la AGIT, en el análisis realizado sobre la contravención tributaria de no emisión de factura, se evidenció que funcionarios del SIN, el 24 de octubre de 2014 efectuaron el control de emisión de factura en el establecimiento comercial de la contribuyente Elizabeth Choque Zelaya, denominado "Restaurant Toborocho", donde se constató que no se emitió factura por la venta de una botella de singani Casa Real, por un importe de Bs. 135, procediendo a intervenir la factura N° 2298, siguiente a la última emitida, solicitando a continuación la emisión de la factura N° 2300, con el fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria y labraron el Acta de Infracción por no emisión de factura N° 00038516, imponiendo la sanción de clausura de 48 días, por ser la cuarta vez que incurrió en contravención, en previsión al párrafo II, del art. 164 de la Ley N° 2492, e inc. a) del art. 10 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, otorgando el plazo de 20 días de plazo para la presentación de descargos, sin que hubiese presentado descargo alguno, extremo verificado por nota de remisión del Acta de Infracción Cite: SIN/GDOR/DF/NOT/2867/2014, se advirtió que dentro del plazo establecido en el art. 168 de la Ley 2492, la contribuyente no ofreció prueba alguna.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

EL Acta de Infracción N° 00038516, evidenció que la Administración Tributaria realizó un operativo de control de no emisión de nota fiscal bajo la modalidad de observación directa, establecida en el art. 170 de la Ley 2492, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012 y la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 de 10 de enero de 2014, concordante con el Decreto Supremo N° 28247 de 14 de julio de 2005 y la RND N° 10-0020-05 de 3 de agosto de 2005; asimismo en el espacio destinado a observaciones señaló: *"La factura 2299 fue anulada por error de tipeo de la factura. La factura 2300 se entregó al comprador Freddy Zabala"*, extremo que demostró que, si hubo el pago por parte del señor Freddy Zabala y con anterioridad y no como señaló el demandante, no evidenciándose indicios de que se hubiera realizado el procedimiento de compras de control; ni que tampoco la contribuyente hubiera demostrado la vulneración al debido proceso y a la seguridad jurídica por este hecho.

El hecho generador se encuentra claramente establecido en el art. 4 de la Ley N° 843 (TO), cuyo inciso b) establece la obligación de emitir la factura una vez perfeccionado el hecho generador, siendo que el acto impugnado está sustentado en la verificación de la comisión de la contravención de no emisión de factura por la venta de una botella de singani Casa Real por Bs. 135, encontrándose plenamente refrendada con la entrega de la factura N° 2300 al comprador Freddy Zabala, según consta en las observaciones del Acta de Infracción, lo que no fue desvirtuado por el contribuyente.

Respecto a las declaraciones testificales que presentó la demandante como prueba de reciente obtención, misma que sostiene no fue tomada en cuenta por la AGIT, por no haber presentado el juramento conforme al art. 81 de la Ley 2492, sobre el mismo, y de acuerdo a antecedentes se puede evidenciar que la parte demandante manifestó, que en dos oportunidades el sujeto pasivo solicitó señalamiento de día y hora de audiencia, que habiéndose dado curso a las mismas, el sujeto pasivo no se presentó a prestar el respectivo juramento, siendo dichos argumentos subjetivos, que no tienen respaldo, y no demuestran la vulneración de derechos, como respaldo de lo manifestado hizo referencia a las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0061/2016-S1 de 14 de enero, 0287/2003-R, es decir, conforme a los argumentos de la resolución jerárquica, respecto a las declaraciones testificales presentadas como prueba de reciente obtención por el sujeto pasivo, que la contribuyente no prestó el respectivo

juramento previsto en el art. 81 de la Ley 2492, de igual manera se aclaró que por disposición del párrafo I del art. 216 del Código Tributario Boliviano la prueba testifical solo sirve de indicios, por cuanto las declaraciones testificales a otras personas distintas al comprador Freddy Zabala, quien canceló Bs. 135, por el consumo de la botella de singani de Casa Real, y a quien en el operativo se le emitió la factura según consta en observaciones del Acta de Infracción, por lo que no corresponde hacer mayor valoración sobre dichas declaraciones.

Bajo esos argumentos, la parte demandada señaló, que si la parte accionante pretendía la valoración de la prueba de reciente obtención, debió asistir a la audiencia programada para dicho fin y cumplir con la determinación de la autoridad administrativa y no pretender que mediante la actual acción tutelar sea subsanada tal despreocupación, siendo evidente que la demandante con su descuido originó los hechos que ahora son objeto de la presente acción de defensa.

En relación al principio de verdad material, la entidad demandada señaló, que perfectamente conoce el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, que bajo el principio de verdad material la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, al respecto, en virtud de los arts. 103 de la Ley 2492 y 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-05, está plenamente facultada para verificar la obligación de emitir factura por parte de los sujetos pasivos, sin que requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes, que en caso de incumplimiento se levantará el acta correspondiente, como ocurrió en el presente caso en cumplimiento del art. 77, párg. III de la Ley N° 2492, que hizo prueba de los hechos recogidos en ella, salvo que se acredite lo contrario, pues es el sujeto pasivo quien tenía la carga de la prueba y desvirtuar los cargos establecidos por el SIN, lo que no aconteció en el caso que nos ocupa.

Sobre lo manifestado por la parte actora, que al momento de la intervención habrían evidenciado la falta de emisión de factura por la venta de una botella de singani, ocasionando que se levante el acta respectiva, sin embargo, no se detalló si la facultad de control se ejerció a través de la modalidad de observación directa o compras vulnerando el procedimiento, al respecto la AGIT señaló que **este agravio no fue expresado en el recurso de alzada**, evidenciándose que la demandante pretende introducir un nuevo argumento que no corresponde ser analizado, toda vez que los puntos resueltos por la instancia





*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

jerárquica, no pueden ser otros que los agravios que el sujeto activo o pasivo consideren le ocasiona la resolución de alzada, de conformidad con el inc. e) parág. I, del art. 198 del CTB.

Respecto a que la Administración Tributaria no observó de manera directa el acaecimiento del hecho generador, la entidad demandante aclaró que, en materia impositiva, no se concibe en la misma, la vulneración de garantías constitucionales, siendo que la relación jurídica tributaria del sujeto activo y del sujeto pasivo, genera derechos y deberes para ambas partes conforme establece el art. 66 y 68 de la Ley N° 2492, en ese entendido y al haberse verificado que la administración tributaria observó el debido proceso en el presente caso, se desvirtúa la vulneración de derechos denunciados por la contribuyente.

De igual forma señaló que el acaecimiento del hecho generador se encuentra claramente establecido en el art. 4 de la Ley 843 (TO), cuyo inc. b) establece la obligación de emitir la factura una vez perfeccionado el hecho generador, siendo que en el acto impugnado está sustentado en la verificación de la comisión de la contravención de no emisión de factura por la venta de una botella de singani, por el importe de Bs.130, encontrándose plenamente refrendada con la entrega de la factura N° 2300 al comprador Freddy Zabala, según consta en las observaciones del acta de infracción, hecho que no fue desvirtuado por la contribuyente, siendo la única evidencia de los hechos suscitados los plasmados en el acta de infracción que conforme a lo previsto en el parágrafo III, del art. 77 de la Ley 2492 hace prueba de los hechos.

La entidad demandada hizo alusión a que en la materia no solo rige el principio de verdad material, sino también el principio dispositivo, por lo que al actuar fuera de esos límites constituiría arbitrariedad, atentando a los principios procesales del derecho, además de no entenderse cómo la demandante pretende se aplique el principio de verdad material, cuando ella misma no aportó documentación que desvirtúe cada uno de los hechos acusados por la Administración Tributaria.

Finalmente, sobre la supuesta vulneración de los derechos del debido proceso, a la defensa y presunción de inocencia y de acuerdo al art. 115 parg. II del CPE, se evidenció que en la revisión del proceso el sujeto pasivo fue notificado con todas las actuaciones procesales administrativas, teniendo la potestad de interponer todos los recursos necesarios, presentar pruebas de descargo, además de haberse dictado las correspondientes resoluciones de

acuerdo a procedimientos establecidos en la norma vigente, por lo que no se vulneró el debido proceso, menos el derecho a la defensa, limitándose la demandante hacer afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, por lo que su tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la demandante en el presente proceso.

### **II.1. Petitorio**

Solicitó que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por Elizabeth Choque Zelaya, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0349/2016 de 11 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### **III. Réplica y dúplica**

De la revisión del cuaderno procesal, se evidenció que la parte demandante no hizo uso del derecho a la réplica.

### **IV. AUTOS PARA SENTENCIA**

A fs. 97 del expediente, se decretó autos para sentencia.

### **V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

Los antecedentes administrativos y procesales dentro de la presente acción son los siguientes:

1.- El 24 de octubre de 2014 en la ciudad de Oruro, el Servicio de Impuestos Nacionales realizó un operativo de control, constituyéndose en el local comercial "Restaurant Toborochi", de propiedad de la Sra. Elizabeth Choque Zelaya, procediendo a levantar Acta de Infracción por no Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, por la venta de una botella de singani de Casa Real de Bs. 135, interviniéndose la Factura N° 2298, asimismo se procedió a anular la Factura N° 2299, por error de taípeo, entregándose al comprador Freddy Zabala la Factura N° 2300.

2.- El 26 de noviembre de 2014, el Departamento de Fiscalización remitió al Departamento Jurídico y Cobranza Coactiva, el Acta de Infracción emitida contra Elizabeth Choque Zelaya, manifestando que dentro del plazo establecido en el art. 168 de la Ley N° 2492 (CTB), no presentó pruebas o descargos que hagan a su derecho (fs. 5 antecedentes administrativos).



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

3.- El 15 de diciembre de 2014, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, que resolvió sancionar a la contribuyente Elizabeth Choque Zelaya, con NIT: 3513819016, con la clausura de cuarenta y ocho (48) días continuos del establecimiento comercial, en previsión a lo dispuesto por el parágrafo II del art. 164 del Código Tributario Boliviano; inc. a) del art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007; notificándose personalmente a la contribuyente con dicha resolución, el día miércoles 14 de octubre del año 2015, a horas 11: 50 (fs. 13 vta. de antecedentes administrativos)

4.- El 25 de enero de 2016, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0066/2016, resolviendo confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, de 15 de diciembre, que pronunció la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la sanción de clausura de cuarenta y ocho (48) días continuos del establecimiento comercial intervenido, descrito en el Acta de Infracción 00038516 de 24 de octubre de 2014, de conformidad al art. 164, parág. II de la Ley N° 2492; notificándose al sujeto pasivo con la citada resolución de alzada, el 27 de enero de 2016 (fs. 41 de antecedentes administrativos).

5.- El 11 de abril de 2016, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución AGIT-RJ 0349/2016, confirmando la Resolución ARIT-LPZ/RA 0066/2016, de 25 de enero, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, de 15 de diciembre, de conformidad al parágrafo I, del art. 212 del Código Tributario Boliviano.

## **VI. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-03439-14, que dispuso sancionar a la contribuyente Elizabeth Choque Zelaya, con la clausura de su establecimiento comercial por cuarenta y ocho (48) días, al ser reincidente por cuarta vez, de conformidad a lo dispuesto por el art. 164, parágrafo II del Código Tributario Boliviano (CTB) y art. 10, inc. a) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007.

## VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Previo a ingresar al análisis del caso de autos, resulta necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

Al respecto y, a efecto de realizar el desarrollo de los antecedentes suscitados con relación a la controversia y el consiguiente control de legalidad, corresponde analizar y precisar los hechos sucedidos en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda, así se tiene lo siguiente:

Conforme a la normativa vigente, la Administración Tributaria, se encuentra facultada para realizar controles y operativos que verifiquen el cumplimiento de normas tributarias, constituyéndose en sujeto activo de la relación jurídica tributaria; así, el art. 21 del CTB señala que el sujeto activo de la relación tributaria posee facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas; 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, por su parte, el art. 170 del CTB, faculta a dicha Administración verificar de oficio el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control y, en caso de advertir alguna contravención tributaria, los funcionarios de la citada institución, deben elaborar un acta de infracción, que



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

identifique la referida contravención, datos del sujeto pasivo o tercero responsable, así como de los funcionarios actuantes y un testigo, quienes deberán firmar el acta correspondiente.

Así también, las facultades específicas de la Administración Tributaria, se hallan contempladas en la Ley N° 2492 en su art. 66, específicamente en los numerales 1. "Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación"; 9. "Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos". Por su parte el art. 160 de la Ley N° 2492, numeral 2, establece que son contravenciones tributarias la "No emisión de factura, nota fiscal, o documento equivalente..."

Por otro lado, el art. 74 num 1 del CTB, señala que los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del derecho administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en dicho Código, principios establecidos en el art. 4 de la LPA.

Del mismo modo, se debe mencionar que el Estado ejerce su potestad a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, misma que en relación a la tramitación de procesos, no se encuentra al margen de los principios y garantías constitucionales, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales, ya que debe asegurarse la eficacia material de los derechos fundamentales adjetivos y sustantivos de los administrados, velando que la tramitación se haya efectuado en el marco del derecho al debido proceso, consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que refiere: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", Ley Fundamental que tiene una aplicación preferencial respecto de las demás normas, conforme dispone el art. 410-II que a la letra dispone: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", así también, art. 117-I establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso (...)"; bajo estos preceptos la SCP 1439/2013 de 19 agosto, señala: "(...)se agregan otros elementos que hacen al debido proceso como garantía general y que derivan del desarrollo doctrinal y jurisprudencial de este como medio para asegurar la realización del valor justicia, en ese sentido la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: 'En opinión de esta Corte, para que exista

*«debido proceso legal» es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. (...) El desarrollo histórico del proceso, consecuente con la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional'. Así configurado, es preciso recordar que el derecho y garantía genérica del debido proceso no se restringe en su aplicación al ámbito jurisdiccional solamente, sino que es extensiva a cualquier procedimiento en el que deba determinarse una responsabilidad (SSCC 0042/2004 y 1234/2000-R entre otras)»; en ese marco normativo y jurisprudencial, se tiene que el derecho al debido proceso, consagrado por la Constitución Política del Estado, deberá ser objeto de control dentro de toda administración, sea jurisdiccional y/o institucional, por constituir éste un derecho fundamental exigible, como garantía ante cualquier procedimiento.*

En ese ámbito normativo, se tiene que de acuerdo a la revisión de antecedentes administrativos, el 24 de enero de 2014, en la ciudad de Oruro, el Control Operativo del Servicio de Impuestos Nacionales, se hizo presente en el establecimiento comercial "Restaurante Toborocho" de propiedad de Elizabeth Choque Zelaya, con la finalidad de verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de emisión de la correspondiente factura, conforme establecen los arts. 4 y 16 de la Ley 843 T.O.V., concordante con los arts. 4 y 16 del D.S. N° 21530, bajo la modalidad de observación directa, percatándose los funcionarios de dicha institución, que no se emitió factura por la venta de una botella de singani Casa Real, por un monto de Bs.135, por lo que en virtud a dicha contravención se llegó a intervenir la Factura N° 2298, con número de autorización 4001001539866, solicitándose la emisión de la Factura N° 2300, siguiente a la intervenida, a efectos de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, comunicando al sujeto pasivo que conforme al Art. 168 de la Ley 2492, tiene el plazo de 20 días calendario para presentar todos los descargos que considere pertinentes a efectos de desvirtuar los hechos atribuidos en su contra



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

por la Administración Tributaria, posteriormente y en cumplimiento al art. 160 numeral 2, arts. 164 y 168 de la Ley 2492 (CTB), se dio inicio al proceso Sumario Contravencional.

El sujeto pasivo durante el término probatorio de 20 días, no presentó descargo alguno, por lo que en cumplimiento al art. 168 párrafo II de la Ley 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales, resolvió sancionar a la contribuyente con la clausura de cuarenta y ocho días continuos de su establecimiento comercial, tal cual se establece en el párrafo II del art. 164 de la Ley 2492, e inc. a) del art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

En mérito a dicha resolución, la señora Elizabeth Choque Zelaya recurrió de alzada, alegando que la contravención nunca existió, toda vez que el cliente procedió a la cancelación de Bs. 135, que correspondía al consumo de la botella de singani Casa Real, de manera posterior a la elaboración del acta de infracción por parte de los funcionarios del SIN, quienes en aquel momento habrían refutado la explicación dada por el cliente, por tales argumentos, la demandante consideró que el hecho generador no se perfeccionó, al respecto refirió también que el art. 4 de la Ley N° 843 (TO) establece, que el hecho imponible en el caso de ventas está dado por la entrega del bien o cualquier acto equivalente que suponga la transferencia del dominio y en el caso de obras o acciones se perfecciona desde el momento en que se finalice la ejecución y que en ambos casos la transacción debe estar respaldada por la emisión de la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente, por lo que el hecho generador no se llegó a perfeccionar, por cuanto aún no se había cancelado por la botella de singani Casa Real, explicaciones que no convencieron al tribunal de alzada ni al jerárquico, confirmándose la correspondiente resolución sancionatoria impuesta contra la contribuyente.

Por otra parte, la contribuyente afectada con la clausura de su establecimiento comercial, en etapa jerárquica ofreció prueba de reciente obtención, consistente en la declaración voluntaria de Olga Flores Acevedo y Silvestre Javier Rodríguez Lucana (fs. 68 y 69 de antecedentes administrativos), asegurando que estas personas declararon de manera libre y voluntaria ante Notario de Fe Pública de Primera Clase No. 5, Dr. Max Rolando Terceros Ballesteros, del Distrito Judicial de Oruro, declaración a través de la cual testificaron, que estuvieron presentes junto a unos amigos compartiendo unas



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*



botellas de singani Casa Real, el día en el cual el local Toborocho fue intervenido por funcionarios de impuestos, y que, aproximadamente a horas 21:00, se les acercaron dos personas a la mesa, quienes de manera insolente preguntaron si les habían entregado la factura por la compra que hicieron y que el compañero con el que compartían la mesa contestó que no, porque aún no se habría pagado por el costo de la botella; el ofrecimiento de dicha prueba fue aceptada por la Administración Tributaria, señalándose a este efecto y en dos oportunidades día y hora de audiencia (fs. 71 y 75 de antecedentes administrativos), para que la interesada preste el juramento, conforme prevé el art. 81, numeral 3, situación que en el presente caso no aconteció; debido a que la ahora demandante hizo caso omiso a los señalamientos de dichas audiencias, por lo que no pudo darse cumplimiento al artículo precedentemente señalado y que la prueba aportada sea valorada conforme a ley.

Ahora bien, en el fondo resulta necesario establecer que la prueba es el medio procesal a través del cual las partes pueden acreditar la veracidad de sus alegatos a efecto de llevar a la autoridad jurisdiccional o administrativa al convencimiento de la verdad material de los hechos acaecidos.

En ese contexto, resulta también necesario referirse al régimen de prueba en materia tributaria que se encuentra regulado a partir de los artículos 76 al 82 del CTB, el cual en su art. 76 prevé que: *"En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria"*. Es decir, se pueden aportar al proceso todas aquellas pruebas que se consideren pertinentes al efecto de precautar sus intereses y así acreditar sus alegatos, y que las mismas puedan ser consideradas al momento de emitir la resolución que corresponda, con la limitante que esta no sea contraria al ordenamiento jurídico.

Asimismo, considerar lo establecido en el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, respecto al principio de verdad material que establece: **"La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil"**, norma concordante con el art. 200 núm. 1 del CTB. que señala: *"...La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como del sujeto pasivo a que se presume el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario..."; consiguientemente, la AGIT al haber establecido que Elizabeth Choque Zelaya, no desvirtuó los hechos plasmados en el Acta de Infracción por No Emisión de Factura No. 38516, y conforme al parágrafo III, del Art. 77 de la Ley No. 2492, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada.

En ese orden de ideas y de acuerdo a la revisión de antecedentes, se tiene que la demandante por una parte, presentó en calidad de prueba de reciente obtención, las declaraciones voluntarias de los señores Olga Flores Acevedo y Silvestre Javier Rodríguez Lucana, realizadas ante Notario de Fe Pública de la ciudad de Oruro, quienes evidentemente revelaron, que la factura no fue entregada por la propietaria del establecimiento comercial en el momento en el cual se recibió la botella de singani Casa Real, debido a que la cancelación se hizo posterior a la entrega de la botella de singani; por otra parte, la Administración Tributaria, aceptó el ofrecimiento de dicha prueba, previo juramento de ley, señalando día y hora de audiencia en dos ocasiones, audiencias a las cuales la interesada no acudió, a pesar de haberse dado curso a los memoriales de fs. 70 y fs. 74, de antecedentes administrativos, respecto a que el juramento de prueba de reciente obtención, se lleve a cabo en oficinas del Responsable Departamental de Recursos de Alzada Oruro, ya que para la solicitante era dificultoso trasladarse a la ciudad de La Paz; por esta razón y de manera acertada, la ahora entidad demandada no consideró las declaraciones voluntarias de Olga Flores Acevedo y Silvestre Javier Rodríguez Lucana al momento de emitir el fallo correspondiente, ajustándose su proceder a la normativa vigente.

Finalmente, se deja claramente establecido que dentro del territorio nacional se creó un impuesto, mismo que se encuentra regulado por la Ley No.843, por lo que, todo ciudadano propietario de un establecimiento comercial, está en la obligación de emitir Factura o Nota Fiscal al momento de realizar una venta; advirtiéndose de la lectura de la demanda, que esta normativa es de conocimiento de la accionante, por otra parte, la demandante a efectos de desvirtuar la acusación contenida en el Acta de Infracción, debió ofrecer todos los descargos y pruebas correspondientes en el plazo que manda el art. 168 parágrafo II de la Ley 2492 y con mayor razón tratándose de una reincidencia,

sin embargo, no lo hizo, ofreciendo posteriormente al término probatorio, declaraciones testificales como prueba de reciente obtención, las cuales serían admitidas previo juramento de la peticionante, acto al que tampoco acudió, por lo que, acertadamente la Administración Tributaria no las tomó en cuenta al momento de emitir el fallo, así como, respecto al hecho generador, que está sustentado en la verificación de la comisión de la contravención de no emisión de factura por la venta de una botella de singani de Casa Real, por Bs. 135, encontrándose plenamente respaldada con la entrega de la Factura N° 2300 al comprador Freddy Zabala, extremo que la parte demandante no desvirtuó dentro del proceso sumario contravencional, denotándose negligencia de su parte, por lo que mal se puede alegar vulneración al debido proceso, a la defensa y a la verdad material.

### VIII. Conclusiones

En consecuencia, y sin necesidad de ingresar en los demás motivos planteados en la demanda por el efecto de la decisión que se asume debido a la falta de argumentos que lleven a este Tribunal a la convicción o certeza de que al momento de la intervención al local comercial de propiedad de la demandante, por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, no se emitió factura, porque aún no se habría cancelado el monto de Bs.135 por la botella de singani Casa Real, por lo que, corresponde denegar la pretensión invocada.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 22., interpuesta por Elizabeth choque Zelaya y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 349/2016 de 11 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandante, previa las formalidades de rigor.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez

Dr. Carlos Alberto Egúez Añez  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

RECEBIÓ  
SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
BOGOTÁ, COLOMBIA

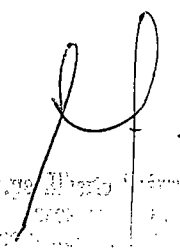


Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

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

Sentencia N° 14/2019 Fecha: 19/02/2019

Libro Tomas de Razón N° I

  
Dr. Jorge Alberto ...  
SALA ...  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA