



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y**  
**ADMINISTRATIVA PRIMERA**

**SENTENCIA N° 85**

Sucre, 17 de agosto de 2018

**DATOS DE LAS PARTES Y DEL PROCESO**

**Expediente** : 220/2016  
**Demandante** : Gerencia Distrital Potosí del Servicio de  
Impuestos Nacionales  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Tercera Interesada** : Adela Aida Cahuana Tola  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo  
**Resolución Impugnada:** AGIT-RJ 0605/2016 de 6 de junio  
**Magistrada Relatora** : María Cristina Díaz Sosa

**VISTOS EN SALA**

La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 21, presentada por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (GDPT-SIN) representada por Zenobio Vilamani Atanacio en su condición de Gerente Distrital de dicha institución pública, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i., pretensión que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2016 de 6 de junio; la contestación de fs. 110 a 119; citación a la tercera interesada de fs. 157; decreto de Autos para Sentencia de fs. 163; los antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

**I. ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN**

**1. Demanda y petitorio**

Mediante escrito de demanda de 31 de agosto de 2016, cursante de fs. 16 a 21, Zenobio Vilamani Atanacio en su condición de Gerente Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, manifiesta que:

**a.-** El único agravio del recurso de alzada es la falta de fundamentación de la reincidencia para la agravación progresiva de la sanción de clausura; sin embargo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0042/2016 de 3 de marzo, que anula la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 de 20 de

octubre de 2015, refiere que la Administración Tributaria no demostró con documentos jurídicamente válidos que la contribuyente Adela Aida Cahuana Tola cometió una segunda contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, dejando establecido que: **1)** En aplicación del art. 168 del Código Tributario boliviano (CTb), la reincidencia constituye un indicio del procedimiento sancionador; **2)** La Administración Tributaria, debe justificar expresa y documentadamente la existencia de las sanciones firmes anteriores a la que pretende imponer nuevamente por el mismo ilícito, con la finalidad de permitir efectivo ejercicio del derecho a la defensa; **3)** A momento de la emisión de la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15, aún no se había emitido la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 334/2015 de 29 de diciembre, ni tenía firmeza, por lo que la Administración Tributaria consideró únicamente el Acta N° 123748 de inicio del sumario contravencional, a efectos de calificar la reincidencia, sin identificar un acto sancionatorio por no emisión de facturas, conforme exige el art. 155.I del CTb, vulnerando la presunción de inocencia y el derecho a la defensa; **4)** La Administración Tributaria no puede suplir la falta de fundamentación con la presentación de documentación inicial, no autorizada o certificada por servidor público alguno, incumpliendo el art. 7 del Decreto Supremo (DS) 27310 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo).

**b.-** En alzada correspondía aplicar los principios de vedad material y de impulso procesal de oficio; la ARIT, de conformidad con el art. 210.I y II del CTb, podía solicitar la exhibición o presentación de documentación, como el Reporte Certificado de la Consulta Convertibilidad y Clausura, o el Acta de Infracción N° 123923 de 11 de noviembre de 2014; además, la Administración Tributaria tiene el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), en el que constan los Reportes de Consulta, Convertibilidad y Clausura de todos los contribuyentes, registro en el que constan tres (3) intervenciones por no emisión de facturas, la primera infracción de 20 de marzo de 2014, por un monto de Bs45.- (cuarenta y cinco bolivianos), que por tratarse de la primera, en aplicación del art. 70 del CTb, la contribuyente puede convertir la sanción de clausura por el pago inmediato de la multa equivalente a diez (10) veces el



monto de lo no facturado; además, consta el Acta de Infracción N° 123748 de 17 de octubre de 2014, por Bs8.- (ocho bolivianos), que concluyó con la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15 de 1 de septiembre de 2015, por lo que no se vulneró el debido proceso, defensa ni presunción de inocencia.

**c)** La Resolución Jerárquica no consideró que la presente es la tercera contravención tributaria cometida por la contribuyente y que corresponde aplicar la sanción progresiva de veinticuatro (24) días continuos de clausura, en aplicación de los arts. 155 y 164.II del CTb; además, omite que en caso de no emisión de facturas, no es necesario que exista resolución firme a efectos de realizar el cómputo de la reincidencia, actuar e contrario implica restringir el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria previstas en los arts. 66 y 100 del citado CTb, de volver a efectuar operativos de control al establecimiento comercial del contribuyente, mientras no estén agotados los medios de impugnación (judicial o administrativa); en consecuencia, correspondía aplicar los arts. 32, 48 y 49 de la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA), es decir, la resolución de Clausura sobre la cual se computa la reincidencia, se considera válida mientras no sea revocada o anulada por autoridad competente.

**d)** La Resolución de Alzada dispuso anular la Resolución Sancionatoria N° 23-0001875-15 de 20 de octubre de 2015 y la Resolución Jerárquica, anula dicha Resolución de Alzada con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Infracción N° 123923 a efectos de emitir uno nuevo que aplique el procedimiento de la reincidencia que cumpla con el art. 28 inc. e) de la Ley 2341, inobservando el principio *non reformatio in peius*, por cuanto los recursos de impugnación constituyen garantías para los administrados y la decisión jerárquica no podía empeorar la situación del recurrente.

Solicita que se declare **probada** la demanda y en consecuencia, se mantenga vigente e incólume la Resolución de Clausura N° 23-00001875-15 de 20 de octubre de 2015.

## **2. Contestación y petitorio**

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria demandada, se apersona al proceso el 3 de enero

de 2017, mediante escrito de fs. 110 a 119 y responde la demanda en forma negativa, con los siguientes argumentos:

**a)** El principio de prohibición de la *reformatio in peius* obedece a la máxima de no derivar un perjuicio a quien como expresión de la autodeterminación de su voluntad, decide hacer uso del medio de impugnación para intentar mejorar su situación jurídica dentro del proceso; éste principio no puede ser alegado por la Administración Tributaria, por cuanto la misma es una instancia que determina la existencia de una obligación tributaria e impone la sanción respectiva, sanción contra el sujeto pasivo o contribuyente por su incumplimiento, en consecuencia, la posibilidad de agravar la sanción impuesta solo puede recaer en los contribuyentes.

**b)** La instancia jerárquica previa revisión de antecedentes, en sujeción al principio de verdad material, observó que la contribuyente Adela Cahuana Tola, interpuso recurso de alzada el 10 de diciembre de 2015, manifestando que impugnó la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15 de 1 de septiembre de 2015 con sanción de 12 días de clausura y que mientras no se resuelva dicha impugnación no es posible aplicar la sanción de 24 días, por tanto, la AGIT evidenció que al no existir sanción firme para la reincidencia, es decir, notificación a la contribuyente con la resolución sancionatoria, existía un vicio de nulidad que incide en el debido proceso y la defensa, por ello resolvió anular la Resolución de Alzada con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Infracción N° 00123923 de 5 de noviembre de 2014, para que emita una nueva aplicando el procedimiento con la correspondiente verificación de la reincidencia, conforme exigen los arts. 28 inc. e) de la LPA y 26 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07.

Solicita declarar **improbada** la demanda, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2016 de 6 de junio, emitida por la AGIT.

## **II. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA**

**1.-** La Gerencia Distrital Potosí del SIN, mediante la modalidad de Observación Directa del procedimiento de control tributario, emite el **Acta de Infracción N° 123923 de 5 de noviembre de 2014**, contra la contribuyente Adela Aida Cahuana Tola, determinando el incumplimiento de emisión de factura por la venta de material escolar por Bs12.- (doce



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

bolivianos), interviniendo la Factura 1382 y solicitando la emisión de la Factura 1383 para formalizar el cumplimiento de la obligación tributaria; dicha Acta refiere que es la tercera vez en que se incurre en la contravención correspondiendo una sanción de clausura de veinticuatro (24) días continuos (art. 164.II del CTb); y, otorga el plazo de 20 días para que la contribuyente formule sus descargos (fs. 81 Anexo 1).

**2.-** Mediante **Resolución de Clausura N° 23-0001875-15** de 20 de octubre de 2015 (Acta de Infracción N° 123923 de 5 de noviembre de 2014), la Administración Tributaria sancionó a la contribuyente con la clausura por **24 días continuos**, por considerar que es tercera vez que incurre en la no emisión de factura, detallando como primera contravención el **Acta N° 21190 de 20 de marzo de 2014** (por Bs.45.- con 6 días de clausura) y la segunda, el **Acta 123748 de 17 de octubre de 2014** (por Bs8.- con 12 días de clausura) (fs. 4 a 5 Anexo 1).

**3.-** Mediante Auto de Declaratoria de Firmeza ARIT-PTS-0103/2015 de 20 de enero de 2016 (fs. 54 Anexo 1), se declara firme la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0334/2015 de 29 de diciembre (fs. 39 a 43 vta.), que confirma la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15 de 1 de septiembre de 2015, vinculada al Acta de Infracción N° 123748 de 17 de octubre de 2014 (fs. 2 a 3).

**5.-** Formulado el **recurso de alzada** por la contribuyente contra la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 (fs. 8 y vta. Anexo 1) argumentando que el 14 de octubre de 2015, formuló recurso de alzada contra la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15 (Acta de Infracción N° 123748), por lo que al momento de la emisión de Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 (20 de octubre de 2015), aún no estaba ejecutoriada la segunda clausura con 12 días; y, la ARIT pronuncia la **Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0042/2016** de 3 de marzo, que **anula** la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15, a efectos que la Administración Tributaria emita una nueva considerando los antecedentes firmes sobre los que se basa la sanción de clausura por reincidencia (fs. 60 a 65 Anexo 1).

**6.-** Formulado el **recurso jerárquico** por la Gerencia Distrital Potosí del SIN (fs. 82 a 85), la AGIT emite la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2016** de 6 de junio, que **anula** la Resolución de Recurso

de Alzada ARIT-CHQ/RA 0042/2016, **con reposición** hasta el vicio más antiguo, es decir, **hasta el Acta de Infracción N° 123923**, ordenando a la Administración Tributaria emitir una nueva aplicando el procedimiento correspondiente a la verificación de la reincidencia, cumpliendo los art. 28 inc. e) de la LPA y 26 de la RND 10-0037-07 (fs. 116 a 126 vta. Anexo 1).

### **III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA**

Del análisis del contenido de la demanda contenciosa administrativa de la Administración Tributaria, se evidencia que la misma impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0605/2016 de 6 de junio, pronunciada por la AGIT, que anula la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0042/2016 de 3 de marzo, que a su vez anula la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 de 20 de octubre de 2015, pronunciada por la Gerencia Distrital Potosí del SIN, que sanciona con clausura de 24 días continuos el establecimiento comercial (bazar librería) de la contribuyente Adela Aida Cahuana Tola, y que la pretensión de la Administración Tributaria, se circunscribe a determinar si la AGIT, si aplicó correctamente la normativa contenida en los arts. 28 inc. e) de la LPA y 26 de la RND 10-0037-07 –vinculada a la reincidencia para la agravación progresiva de la sanción de clausura por contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente–, al anular obrados hasta el Acta de Infracción N° 123923 de 5 de noviembre de 2014.

### **IV. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL PERTINENTE**

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto.

#### **Sobre los principios de verdad material y debido proceso**

La presente Sentencia, aplica el principio de verdad material previsto en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado (CPE), desarrollado por el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la SCP 1662/2012 de 1 de octubre, entre otras, como: *“...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos*



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

*consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad forma<sup>l</sup>*; en ese sentido, dicho principio forma parte del bloque de constitucionalidad imperante y debe estar implícito en todos los ámbitos de la vida jurídica.

En cuanto al derecho al debido proceso, consagrado por el art. 115.II de la CPE, constituye una garantía constitucional que abarca los presupuestos procesales mínimos que rigen un proceso judicial, administrativo o corporativo, vinculados a todas las formas propias del mismo y a las leyes preexistentes, para materializar la justicia con base en la igualdad de condiciones de los sujetos intervinientes, de conformidad con el art. 119.I de la Ley Fundamental; el debido proceso tiene dos perspectivas; de un lado, se trata de un derecho en sí reconocido a todo ser humano; y de otro, es una garantía jurisdiccional a favor de toda persona para asegurar el ejercicio de sus derechos en las instancias administrativas, jurisdiccionales o jurisdicciones especiales.

Por su parte, 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. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal<sup>l</sup>*”.

El art. 74 del CTb establece: *“los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código...”,* de tal forma que a los procedimientos tributarios administrativos (conjunto de formalidades de orden jurídico que se establecen para poder emitir una resolución o acto administrativo tributario por parte de la autoridad administrativa tributaria), son aplicables los principios que se encuentran en la Ley del Procedimiento Administrativo, entre otros el contenido en el 4 inc. d), el “verdad material”, entendido como la obligación de la

administración de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, en virtud del cual la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: “...*En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes*”. (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- B.A. Argentina, pág. 321).

### **Sobre la facultad de anular obrados**

El art. 201 del CTb, en cuanto a las normas supletorias establece que los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento contenido en el Título III de dicho Código y que sólo a falta expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Los arts. 105 y 106 del Código Procesal Civil (CPC), determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la LPA.

Razón por la que con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de





las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber para velar porque el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

Nuestra normativa supletoria aplicable al caso concreto, arts. 35.II y 36.IV de la LPA, señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por Ley.

Ahora bien, la excepción a dicha regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del DS 27113, que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público, así la autoridad administrativa está facultada a evitar nulidades de actos definitivos o equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, disponiendo la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, o en su caso, adoptará las medidas convenientes para corregir los defectos u omisiones que causen indefensión o lesionen el interés público.

En cuanto a la fundamentación y motivación del acto, la doctrina establece que la misma resulta ser imprescindible; sobre el particular el Prof. Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra "Derecho Financiero", Volumen I, pág. 520 a 521, establece: "*La fundamentación del acto administrativo es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el Sujeto Pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el ajuste y pueda formular su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicia de nulidad el acto*"; y, Manuel Osorio entiende por nulidad: "*La ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sea ella de fondo o de forma*".

### **Sobre la reincidencia en contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente**

El art. 160.2 del CTb, prevé como contravención tributaria la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; por su parte el art. 164 del citado Código, determina que quien en virtud a lo establecido en las

disposiciones normativas, esté obligado a emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omita hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria; además, que la sanción de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo al grado de reincidencia del contraventor, así, la primera contravención será sancionada con el mínimo y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, y cualquier reincidencia posterior se sancionará con el máximo.

El art. 168.III del CTb, determina que cuando la contravención sea establecida en Acta, ésta suple al Auto inicial de Sumario Contravencional, que deberá indicar el plazo para presentar descargos y vencido el mismo, se emitirá resolución final de sumario; normativa concordante con el art. 170 del mismo texto legal, que entre otros establece que concluida la verificación plasmada en el Acta respectiva, procederá a la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el art 164 del citado CTb y las Resoluciones Normativas de Directorio 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 y 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, establecen el contenido mínimo de Acta de Verificación y Clausura al constatarse la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, que coinciden en exigir que contenga la sanción a ser aplicada de acuerdo al art. 170 del CTb.

Al respecto, resulta necesario referirnos a la supuesta inconstitucionalidad del art. 168 del CTb; los arts. 203 de la CPE y 15 del Código Procesal Constitucional (CPCo), disponen que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio y que contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno. Así también, ante la emisión de sus decisiones, deviene la cosa juzgada constitucional, cuyas características comprenden la irrevisabilidad, inmodificabilidad, vinculatoriedad y obligatoriedad, que abarca y alcanza a todas las personas y autoridades del Estado; distinguiéndose en particular en cuanto a sus efectos generales en los casos que corresponden a las acciones de inconstitucionalidad y a los recursos contra tributos. Así, el punto 4 de la parte resolutive de la SCP 0100/2014 de 10 de enero, que contiene el análisis de la acción de



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

inconstitucionalidad abstracta formulada contra las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la Ley del Presupuestos general del Estado (LPGE) – Gestión 2013, dispuso que: “*Se EXHORTA al Órgano Legislativo, a que en el plazo de seis meses, regule el procedimiento administrativo sancionador que responda a la naturaleza de la contravención de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, verificadas en operativos de control tributario; en tanto se proceda con la regulación de dicho procedimiento sancionador y en el marco de una interpretación previsor, se aplicará el procedimiento contravencional establecido en el art. 168 del Código Tributario Boliviano*”; en consecuencia, el procedimiento sumario contravencional previsto en el citado art. 168 del CTb, de acuerdo a la parte in fine del punto cuatro transcrito, se encuentra plenamente habilitado para la tramitación y conocimiento de cualquier contravención tributaria sujeta al ámbito de regulación del Código Tributario boliviano, por lo cual su aplicación no conlleva ninguna infracción susceptible de vulnerar los derechos denunciados, por estar enmarcado en el principio de legalidad.

Además, la SCP 0100/2014, declaró: “*La INCONSTITUCIONALIDAD de la frase de la Disposición Adicional Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, que señala: ‘Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido’*”, ello precisamente porque la imposición directa de la sanción de clausura del establecimiento comercial tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, es decir, la existencia previa de un 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; además por afectación del derecho al trabajo de los administrados al restringir el acceso a los recursos económicos y con ello incluso se estaría ante una afectación de otros derechos conexos, cuando corresponde proteger el derecho al trabajo en condiciones estables, equitativas y satisfactorias en todas sus formas; en consecuencia, se determinó que la norma de la disposición legal impugnada en la acción de inconstitucionalidad abstracta, que determina que concluida la actuación, procederá la clausura inmediata del negocio de

acuerdo a las sanciones establecidas en el art. 164.II del CTb, es inconstitucional y debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

#### **V. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO**

Con base en el análisis jurídico legal y jurisprudencial contenido precedentemente y la naturaleza jurídica 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 en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde realizar el control judicial de legalidad sobre la Resolución Jerárquica de la AGIT, y analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos en la demanda.

De la revisión de antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria, al emitir la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 de 20 de octubre de 2015 con base en el Acta de Infracción N° 123923 de 5 de noviembre de 2014, sancionó a la contribuyente con la clausura por 24 días continuos, indicando que es la tercera vez que incurre en la no emisión de factura; que la primera contravención está contenida en el Acta de Infracción N° 21190 de 20 de marzo de 2014 (por Bs.45.- con 6 días de clausura) y la segunda, en el Acta de Infracción N° 123748 de 17 de octubre de 2014 (por Bs8.- con 12 días de clausura); sin embargo, consta en antecedentes que la Declaratoria de Firmeza de la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15 de 1 de septiembre, vinculada al Acta de Infracción N° 123748 de 17 de octubre de 2014, data de **20 de enero de 2016**, por cuanto la contribuyente formuló recurso de alzada contra la Resolución de Clausura N° 23-00001416-15, por lo que al momento de la emisión de Resolución de Clausura N° 23-0001875-15 de **20 de octubre de 2015**, vinculada al Acta de Infracción N° 123923, efectivamente la segunda sanción con 12 días continuos de clausura, aún no estaba ejecutoriada.

En observancia del principio de verdad material y resguardo de los derechos al debido proceso en sus elementos defensa y fundamentación de las decisiones administrativas, desarrollados precedentemente y considerando además la inconstitucionalidad de la frase declarada por el Tribunal Constitucional Plurinacional de la frase de la Disposición



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

Adicional Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, “Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el *Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido*”, es correcto el razonamiento expuesto en sentido de que las sanciones de clausura deben estar debidamente ejecutoriadas o firmes a efectos de aplicar las sanciones progresivas previstas por el art. , vale decir que la ejecución de las sanciones de clausura, no son de ejecución inmediatas y que en el presente caso la contribuyente, impugnó la segunda Resolución de Clausura, por lo que mal podría utilizarse la misma a efectos de reincidencia de la contravención tributaria.

En ese sentido la ARIT pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0042/2016 de 3 de marzo, que anula la Resolución de Clausura N° 23-0001875-15, para que la Administración Tributaria emita una nueva considerando los antecedentes firmes sobre los que se basa la sanción de clausura por reincidencia; sin embargo, la nulidad abarca hasta el Acta de Infracción N° 123923 de 5 de noviembre de 2014, por cuanto es éste acto administrativo inicial del proceso sumerio contravencional, el que consigna la sanción de clausura progresiva por una inexistente tercera vez de reincidencia, situación que en definitiva vulnera el derecho al debido proceso e inobserva el principio de verdad material, situación ante la cual la AGIT anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Infracción N° 123923, con la facultad prevista en la normativa desarrollada precedentemente, sin que ello implique inobservancia del principio de *non reformatio in peius* dada la existencia de vulneración al debido proceso en su elementos motivación y fundamentación e inobservancia del principio de verdad material, que generan una Resolución de Clausura emitida con base a un Acta de Infracción que incumple los arts. 28 inc. e) de la LPA y 26 de la RND 10-0037-07 y que en definitiva no se ajusta a derecho.

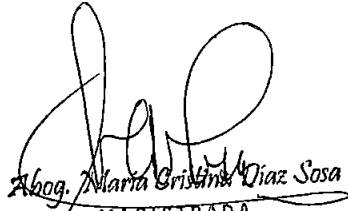
Por lo expuesto, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada anulando obrados hasta el vicio más antiguo, realizó una correcta valoración de los

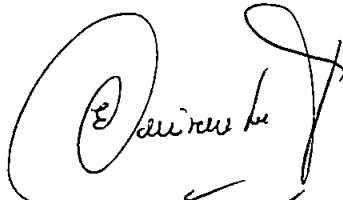
antecedentes administrativos, además de contener la Resolución Jerárquica, la fundamentación necesaria al efecto.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 21, presentada por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0605/2016 de 6 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

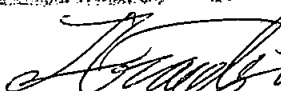
Por Secretaría de Sala, procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal y sea con nota de atención.

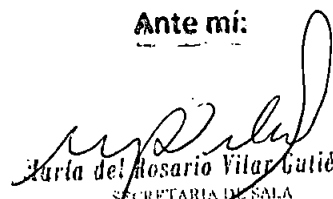
**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

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

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia Nº <u>85</u> Fecha <u>17 de agosto de 2018</u>
Libro Tomas de Razón Nº <u>1</u>

  
Auxilio Daniela Escobar Rogalás  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:  
  
María del Rosario Vilar Gutiérrez  
SECRETARIA DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA