



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

SENTENCIA Nº 098/2018

EXPEDIENTE	: 24/2016
DEMANDANTE	: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.
DEMANDADO (A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCION IMPUGNADA	: R.J. AGIT-RJ 1832/2015 de fecha 26 de octubre de 2015
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 15 de agosto de 2018

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 15 a 27, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre (fojas 1 a 12), el memorial de contestación de fojas 33 a 51, la réplica de fojas 152 a 155 y vta., la dúplica de fojas 159 a 163, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Karina Paula Balderrama Espinoza, en su condición de Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia Nº 03-0016 de 11 de enero (fojas 14), se apersonó por memorial de fojas 15 a 27, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 131 y 147 del Código Tributario, del artículo 70 de la Ley Nº 2341 y de los artículos 778 y siguientes del Código Procedimiento Civil, aplicables supletoriamente por disposición del numeral 2 del artículo 74 de la Ley Nº 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre.

Señaló que mediante Resolución Sancionatoria Nº 18-03105-14 de 27 de octubre de 2014, la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, resolvió sancionar a la contribuyente Fanny Segovia

Zarate con la clausura de 24 días de su establecimiento por la contravención de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, por tratarse de la tercera vez.

Que interpuesto recurso de alzada de fs. 8 a 10 solicitó la anulación de dicha Resolución Sancionatoria, argumentando que se le sancionó sin haber sido previamente oído ni juzgado en previo juicio. Asimismo refirió que la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 declaró la inconstitucionalidad de *“toda sanción por no emisión de factura verificado en operativos de control tributario”* por lo que, carecen de validez las anteriores sanciones que se impusieron en el marco de una norma inconstitucional, máxime si ellas sirvieron de cómputo para la presente sanción y que no cuentan con resolución administrativa ejecutoriada.

Por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0671/2015 de 7 de agosto cursante a fs. 48 a 56 y vta., se confirmó la Resolución Sancionatoria por lo que Fanny Segovia Zarate interpuso Recurso Jerárquico de fs. 69 a 71, razón por la cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre, anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0671/2015 de 7 de agosto emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Infracción N° 00115072 de 17 de septiembre de 2014 bajo el argumento de que conforme al principio de informalismo, que obliga a la autoridad administrativa a interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo errores formales, el recurrente cuestionó la motivación de la resolución impugnada por cuanto ésta no contenía los antecedentes de hecho para fundamentar la reincidencia, además de haber causado indefensión al sujeto pasivo.

En virtud a ello, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso demanda contenciosa administrativa contra la referida Resolución.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Con relación a la supuesta falta de motivación y fundamentación en la Resolución Sancionatoria N° 18-03105-14 de 27 de octubre de 2014, se advierte que sí cumple con los requisitos de fundamentación, toda vez que se hizo una relación de los hechos suscitados y se encuentra sustentada con la



normativa aplicable al caso. Sobre el particular, se desprende que el Acta de Infracción N° 18-03105-14 de 27 de octubre de 2014, hace mención de manera clara el nombre de la contribuyente, NIT, fecha de la contravención y/o del operativo, el lugar del establecimiento donde se cometió la infracción de no emisión de factura, el producto vendido, la cantidad y el monto motivo de la transferencia, la intervención de la factura y la siguiente a la no facturada, el número de reincidencia y la sanción a ser impuesta, la normativa aplicable, así como las firmas respectivas del funcionario actuante, de la contribuyente y del testigo de la actuación, que hacen prueba de acuerdo al art. 77.II de la Ley N° 2492.

Por lo que la Gerencia Distrital Cochabamba motivó y fundamentó tanto el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria de manera clara, concisa y precisa, sin efectuar citas ampulosas, tediosas e innecesarias, haciendo que la contribuyente entienda de manera sucinta la conducta contraventora por su incumplimiento al deber formal en armonía con la Sentencia Constitucional N° 0012/2006-R de 4 de enero, adoptado también por las Sentencias N° 171/2013 de 14 de mayo emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

En ese orden de ideas, la Resolución Sancionatoria mal anulada por la AGIT, contiene en sus fundamentos una motivación concisa, pues expone de forma clara la normativa aplicable al caso, ya que se constató la no emisión de la nota fiscal respectiva, dejando en claro ser reincidente por tercera vez, elaborándose un cuadro de las reincidencias y son de conocimiento de contribuyente, toda vez que cursa en obrados el acta de Verificación y Clausura N° 00073382 de 9 de julio suscrita y recepcionada por la misma contribuyente, habiendo procedido a la convertibilidad, asimismo cursa el Acta de Infracción N° 00114183 firmada, rubricada y recepcionada por la propia contribuyente y su consiguiente RE N° 18-01954-14, actos administrativos que denotan conocimiento pleno desde el inicio, hasta la finalización de esos actuados, situación que demuestra el conocimiento cierto de la contravención tributaria por parte de Fanny Segovia Zarate, consiguientemente carece de todo sustento jurídico que la AGIT señale una falta de motivación donde a todas luces este extremo no concurre en el caso de autos.

Asimismo, debemos señalar que según la AGIT, el establecimiento de Resoluciones Sancionatorias previas para demostrar la reincidencia, no se

encuentra prevista en el alcance del art. 36 de la Ley 2341, y que para que se anulen actuados deben necesariamente concurrir los siguientes presupuestos:

“1) el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen y perjuicio personal y directo; 2) El vicio procesal debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión; 3) El perjuicio deber ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable; 4) El vicio procesal debió ser argüido oportunamente y en la etapa procesal correspondiente; y, 5) No se debe haber convalidado ni consentido con el acto impugnado de nulidad. La no concurrencia de estas condiciones, dan lugar al rechazo del pedido o incidente de nulidad. Dichas condiciones deberán ser explicadas, además, por el incidentista en su solicitud, señalando, en forma concreta, clara y precisa, la existencia del perjuicio que le haya causado el acto impugnado; deberá mencionar y demostrar expresamente, los medios de defensa de los que se ha visto privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida...”, entendimiento asumido por la línea constitucional adoptada a través SC 0242/2011-R de 16 de marzo complementando el entendimiento establecido en la SC 0731/2010-R de 26 de julio.

De ser esto así, la AGIT no ha explicado de qué manera se le habría causado indefensión a la contribuyente, toda vez que la misma tuvo la oportunidad y dentro del plazo, a impugnar la Resolución Sancionatoria ahora mal anulada, asimismo no se ha señalado cuál ha sido el verdadero perjuicio personal y directo al no haberse consignado la segunda reincidencia que culminó con la Resolución Sancionatoria N° 18-01954-14 de 18 de agosto, pues la primera reincidencia fue voluntariamente convertida y cancelada por parte de la contribuyente. De lo que se colige que la Resolución Sancionatoria ha sido anulada ilegalmente y sin fundamento alguno, toda vez que no existió una situación extrema de indefensión o un perjuicio directo, real e inminente de la contribuyente, denotando el abuso en la aplicación del art. 36 de la Ley 2341.

1.2.2.- Con relación a la Resolución de Recurso Jerárquico en cuanto a la concesión más allá de lo pedido, configurándose en una Resolución Ultra Petita, debemos hacer mención a que de la lectura del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente, se advirtió que no solicitó la anulación del acta de infracción N° 00115072, mucho menos señaló una falta de motivación y fundamentación en la mencionada Acta por lo que la AGIT ha concedido más allá de lo pedido por la recurrente, vulnerando el inc. e) del art. 198 y 211



ambos de la Ley 2492, dando como resultado una Resolución Ultra Petita, entendida la misma por la Ex Corte Suprema de Justicia, mediante el A.S. N° 314 de 23 de octubre de 2002, al establecer que *“El principio de congruencia, impone al juez la obligación que su Sentencia a pronunciar contenga decisiones precisas, concretas y positivas; recaiga sobre las cosas litigadas en la medida en que hubieren sido demandadas y probadas por las partes. Si el juzgador se aparta de este marco jurídico, se estaría frente a Sentencias Ultra, Extra o Citra Petita...”*.

Por lo que toda Resolución a ser emitida por la Autoridad Administrativa, no debe otorgar más de lo pedido por las partes en litigio, toda vez que con este accionar se atenta contra el principio de congruencia, debiendo ser respetado en la emisión de cualquier resolución. Por todo lo expuesto, se advierte que no correspondía que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, anule obrados hasta el Acta de Infracción N° 00115072 de 17 de septiembre, favoreciendo infundadamente la pretensión de la contribuyente, máxime, si la misma no solicitó la anulación del acta de infracción referida previamente.

Manifestó que se produjo una errónea aplicación del inc. e) del art. 198 y art. 211 de la Ley 2492, así como del principio de congruencia, puesto que los recursos de alzada y jerárquico deben contener *“Los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide”*. Por otro lado, en cuanto al contenido de las resoluciones, éstas *“... dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”*.

En ese sentido el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante la SCP N° 1113/2013 de 17 de julio, estableció:

“... Principio de congruencia en las resoluciones dictadas por el Tribunal ad quem

...

“De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia

*que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que **implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución....***

*De lo expuesto se confirma, que el órgano encargado de dictar la resolución, debe circunscribir su fallo a lo peticionado y **no resolver más allá de lo pedido, que sería un pronunciamiento ultra petita, o, conceder algo distinto a lo solicitado por las partes, conocido en doctrina procesal como un pronunciamiento extra petita**".*

Por lo que se colige, refiere el recurrente, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, estaba en la obligación, por imperio de los arts. 198 y 211 del Código Tributario y por el principio de congruencia, de resolver la problemática planteada por la recurrente, en la forma pedida por esta, no pudiendo desde ningún punto de vista interpretar lo que quiso decir la Acción Recursiva, es decir, no es concebible que la AGIT haya reparado, corregido y arreglado el planteamiento incompleto del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente, aplicando de una manera errada el principio de informalismo, pues en un Estado de Derecho, debe primar la seguridad jurídica y el debido proceso.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, se declare la revocatoria total de la Resolución AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y en consecuencia, se emita nueva Resolución del Recurso Jerárquico, valorando el fondo de las cuestiones y pretensiones planteadas por las partes.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, por providencia de fojas 29 se admitió la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Karina Paula Balderrama Espinoza en calidad de Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Se dispuso la citación y notificación a la autoridad demandada el 21 de abril de 2016 tal como consta a fojas 92. Asimismo se libró provisión compulsoria encomendando su cumplimiento a la Presidencia del Tribunal



Departamental de Justicia de Cochabamba para la notificación del tercero interesado.

Presentado el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Manifestó que en relación al procedimiento legalmente establecido y conforme el debido proceso, analizó las cuestiones de forma planteadas por el recurrente, siendo necesario señalar que constituye su obligación verificar la existencia de vicios procesales, más aún cuando estos son evidentemente observados por el sujeto pasivo; en ese entendido, cabe indicar que el derecho al debido proceso, según la doctrina administrativa tiene por objeto *"...el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, es decir, que se materializa con la posibilidad de defensa que las partes deben tener, con la producción de pruebas que se ofrecieren y una decisión pronta del juzgador"*.

Asimismo sostuvo que, el art. 115.I y II de la Constitución Política del Estado, establece que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos y que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; en ese entendido, el art. 117.I de la Norma Suprema, dispone que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.

Por lo analizado precedentemente, sostiene que la AGIT no puede substraerse del sometimiento a la norma fundamental, es más, la previsión dispuesta en el citado art. 109.I, constituye un reconocimiento expreso al principio de aplicación directa de derechos fundamentales, lo cual se traduce en la directa aplicabilidad y tutela de las normas constitucionales. Al respecto la SCP 121/2012, señaló: *"...el principio de aplicación directa y eficaz de los derechos fundamentales, constituye un postulado que consolida el valor normativo de la Constitución, por el cual, los derechos fundamentales tienen una efectividad plena más allá de un reconocimiento legislativo o de*

formalismos extremos que puedan obstaculizar su plena vigencia, aspecto que caracteriza la “última generación del constitucionalismo”, en el cual, el fenómeno de constitucionalización del ordenamiento jurídico, se consagra y alcanza su esplendor a través del principio de aplicación directa de los derechos fundamentales, el cual se materializa a través del nuevo rol de las autoridades jurisdiccionales en su labor de interpretación constitucional acompañada de una coherente teoría de argumentación jurídica”.

En tal sentido la Resolución Sancionatoria N° 18-03105-14 de 27 de octubre, impugnada en el presente proceso, incluye en sus fundamentos el detalle de las dos actas previas que sustentan la reincidencia de Fanny Segovia Zarate en la comisión de la no emisión de factura por tercera vez; sin embargo, conforme lo determinado por el Tribunal Constitucional Plurinacional mediante la SCP 100/2014 de 10 de enero, se debe seguir un proceso sancionador antes de imponer la clausura como sanción; de modo que en la fundamentación de la Resolución Sancionatoria no basta citar las actas cuando el acto definitivo constituye la resolución sancionatoria, pues para el cómputo de la reincidencia se debe considerar la sanción impuesta, la cual, como se dijo se efectiviza en dicha resolución.

Con relación a la supuesta concesión más allá de lo pedido, corresponde indicar que de la simple lectura del Recurso de Alzada, se tiene que estableció *“(...) que las anteriores sanciones que sirven de cómputo como agravante para la presente sanción no cuentan con una resolución administrativa ejecutoriada (...) para que se pueda afirmar que (...) es reincidente siendo extraño al procedimiento (...) que para establecer que ha existido reincidencia la Resolución Impugnada se base en “documentación y cálculos de reincidencia” y no es resoluciones administrativas ejecutoriadas (...)”*, de lo que se advierte que el sujeto pasivo al impugnar el cómputo de reincidencia por no contar con resoluciones ejecutoriadas, implícitamente cuestionó la motivación de la Resolución impugnada, cuya valoración y compulsión se encuentra compelida a observar esta instancia jerárquica conforme al principio de informalismo que obliga a toda autoridad administrativa: *“(...) a interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados (...)”* SC N° 0992/2005-R de 19 de agosto, máxime si las sanciones cuestionadas en el cómputo de reincidencia constituyeron parte de la relación fáctica del acto



administrativo y tiene directa incidencia en la fundamentación de la Resolución Sancionatoria; motivo por el cual, se podrá verificar que de ninguna forma se constituyó en fallo ultra petita lo fundamentado por esta instancia jerárquica.

II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial que en mérito a los fundamentos expuestos y verificados los vicios de nulidad que vulneraron derechos y garantías constitucionales, sean restituidos en favor del sujeto pasivo, solicitó a este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 152 a 155 vta. en el que refirió que el hecho de dejar sin efecto la RS N° 18-03105-14 de 27 de octubre, anulando obrados hasta el Acta de infracción N° 00115072 de 17 de septiembre, dejó sin posibilidad a "esta Gerencia Tributaria" de sancionar la conducta contraventora de la contribuyente, puesto que de anular hasta el acta de infracción, de manera automática desaparecería la conducta contravencional del sujeto pasivo, ello es claro en el entendido que la modalidad de observación directa se la efectúa *in situ*, es decir, en el lugar y momento de la conducta contravencional y no de forma posterior, por lo que la AGIT abusó de su facultad transgrediendo lo dispuesto por el inc. c) del art. 212 de la Ley 2492, pues liberó de toda sanción como si el incumplimiento al deber formal nunca hubiera existido.

Presentado el memorial de réplica cursante de fs. 159 a 163 manifestó que de ninguna manera pretenda la Administración Tributaria hacer cargo a la AIT de sus propios errores y sobre todo el desconocimiento de su propia normativa, siendo que resulta evidente que la Resolución Sancionatoria N° 18-03105-14 de 27 de octubre, no se encuentra debidamente fundamentada ni motivada, incumpliendo los requisitos establecidos en los incisos b) y e), art. 28 de la Ley N° 2341, puesto que no puede considerarse para el cómputo de la reincidencia la segunda contravención, solo con base al acta N° 114183 (segunda acta), sin considerar que la resolución sancionatoria N° 18-01954-14 de 18 de agosto, se encuentra cuestionada por la interposición de los recursos

de alzada y jerárquico por parte del sujeto pasivo. No habiendo más que tramitar, a fojas 164 se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición 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.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. 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 motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el



siguiente supuesto: **1)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada anulando la de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo es decir hasta el Acta de Infracción N° 0011502 de 17 de septiembre, con la finalidad de que se garantice el debido proceso en cuanto a la motivación de la resolución a efecto de establecer la reincidencia en la sanción, incurrió en las vulneraciones acusadas; y **2)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través del Recurso Jerárquico ha concedido más de lo pedido.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación

La actividad sancionatoria de la Administración en materia tributaria conferida en previsión del art. 21 del Código Tributario, conlleva la recaudación de impuestos para lograr una inversión pública en beneficio de los ciudadanos. Dichas actividades sancionatorias deben estar en armonía con el debido proceso establecido en el Bloque de Constitucionalidad, es así que el art. 115.II de la Constitución Política del Estado (CPE), reconoce que *"El Estado garantiza el derecho al proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"*.

A su vez, el art. 117.I de la CPE, consagra que *"Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada"*.

Por su parte el art. 8 de La Convención Americana sobre Derechos Humanos, señala *"1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter"*.

*2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se **establezca legalmente su culpabilidad**. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas...*, (resaltado agregado).

Ahora bien, el Código Tributario en su Título II, establece contravenciones y sanciones para quienes incumplan los mandatos y prohibiciones contenidos en la referida disposición, quedando claro que el legislador atribuye a la Administración facultades sancionadoras, las cuales deben cumplir determinadas condiciones para ser constitucionales, por cuanto los derechos del administrado a la seguridad, a la petición, a la defensa y la garantía del debido proceso consagrado por los arts. 16 de la CPE y 8 del Pacto de San José de Costa Rica, es aplicable no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere, deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado.

En tal sentido el referido Código, al hacer referencia a las contravenciones tributarias, establece en el art. 161 a las siguientes sanciones: multa, clausura, pérdida de concesiones, entre otras. Resultando la clausura la sanción más gravosa, por cuanto no sólo supone la afectación al patrimonio del contribuyente, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo y que puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas.

Por lo referido precedentemente, para poder imponerse una sanción de esa naturaleza debe observarse de manera muy cuidadosa los preceptos legales para dicho fin, es así que el art. 164 del Código Tributario en cuanto a la no emisión de factura establece *"I. Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria.*

II. La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor. La primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior".

V.1.1.- Con relación a la falta de fundamentación de la Resolución Sancionatoria.



Del análisis del caso concreto se evidencia que la contribuyente, de acuerdo al Acta de Clausura N° 73382 de 9 de julio de 2013 (fs. 4) se computó como primera contravención, acta que fue debidamente conformada toda vez que la contribuyente procedió a llenar el formulario de convertibilidad por 10 veces del monto no facturado, adecuando su conducta a lo previsto por el art. 170 que previene que *“El sujeto pasivo podrá convertir la sanción de clausura por el pago inmediato de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado, siempre que sea la primera vez. En adelante no se aplicará la convertibilidad”*. Con relación a la segunda contravención, de acuerdo al Acta de Clausura N° 114183 de 10 de julio de 2014, la Administración Tributaria estableció la clausura por el lapso de 12 días, la misma, que según las partes, ha sido impugnada ante la AIT, sin que hasta la fecha contenga una resolución pasada en autoridad de cosa juzgada, es decir que se haya ejecutoriado. Finalmente con relación a la tercera contravención, por Acta de Clausura N° 115072 de 17 de septiembre de 2014, se dispuso la clausura por 24 días por tratarse de la tercera vez.

En consecuencia, de la revisión de los antecedentes, se evidencia que la Administración Tributaria ha realizado su cómputo de reincidencias, base de la Resolución Sancionatoria, sustentada en actas de infracción, mas no en Resoluciones ejecutoriadas que hubieran adquirido calidad de cosa juzgada, lo que conlleva de manera incuestionable la vulneración al debido proceso en su vertiente de fundamentación y motivación.

V.1.2.- Respecto a la concesión más allá de lo pedido.

Con relación a la Resolución *ultra petita*, se puede evidenciar que la contribuyente, a través de su recurso de alzada cursante a fs. 9 de obrados refirió que *“en el caso analizado las anteriores sanciones impuestas se la hicieron en el marco de una norma inconstitucional, (...) por lo mismo carece de validez formal y material, máxime que las anteriores sanciones que sirven de cómputo como agravante para la presente sanción no cuentan con una resolución administrativa ejecutoriada que tenga valor de cosa juzgada formal y material para que se pueda afirmar que mi persona es reincidente en la contravención de no emisión de factura, (...) dado que mientras no exista una resolución de esa naturaleza (...) no se puede hablar de reincidencia de contravención tributaria en la no emisión de factura”*; en consecuencia la Administración Tributaria no puede argumentar que la contribuyente en ningún

momento cuestionó la falta de motivación en la Resolución Sancionatoria puesto que al hacer mención al cómputo de reincidencia, evidentemente está cuestionando aquello, por lo que acertadamente la AGIT ha seguido los lineamientos asumidos por el Tribunal Constitucional en cuanto a la aplicabilidad del principio de informalismo que rige en materia administrativa establecida en el art. 4 inc. I) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, estableciendo que *“...el principio de informalismo consiste en la excusación de la observancia de exigencias formales no esenciales y que pueden cumplirse después, por ejemplo la errónea calificación del recurso (Juan Francisco Linares, Derecho Administrativo, Editorial Astrea, pág. 348); la excusación referida, debe ser interpretada siempre a favor del interesado o administrado, pues traduce la regla jurídica in dubio pro actione, o sea, de la interpretación más favorable al ejercicio al derecho a la acción, para asegurar, más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento. Por consiguiente en virtud a ese principio de informalismo, la autoridad administrativa podrá interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados”* (SC 0642/2003-R, de 8 de mayo).

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1832/2015 de 26 de octubre, anulando la Resolución de Recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0671/2015 de 7 de agosto, no ha incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada detallada en la presente resolución que constituye el objeto del proceso, más al contrario realizó una correcta interpretación de normas legales; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtuaron de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los art. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de



los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 15 a 27, interpuesta por Karina Paula Balderrama Espinoza, Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia se mantiene firme la Resolución AGIT-RJ 1832/2015 de 26 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

[Signature]
Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Signature]
Dr. Carlos Alberto Eguez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

[Signature]
Abog. Aldo Suárez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Signature]
Abog. Aldo Suárez Bruening
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ÓRGANO JUDICIAL DE BOLIVIA

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM.

Sentencia N° 98 Fecha: 15/8/2018

Libro Toma de Razón N° T