



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

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

**SENTENCIA N° 116**

**Sucre, 1 octubre de 2019**

**DATOS DE LAS PARTES Y DEL PROCESO**

**Expediente** : 70/2017  
**Demandante** : Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Tercero Interesado** : Germán Milton Alvarado Treviño  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo  
**Resolución Impugnada:** AGIT-RJ 1460/2016 de 21 de noviembre  
**Magistrada Relatora** : María Cristina Díaz Sosa

**VISTOS EN SALA**

La demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 26, presentada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada por Karina Paula Balderrama Espinoza en su condición de Gerente Distrital de dicha institución pública, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) representada por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i., pretensión que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1460/2016 de 21 de noviembre; contestación de fs. 54 a 61 vta.; citación de fs. 47, al tercero interesado Germán Milton Alvarado Treviño; decreto de Autos para Sentencia de fs. 82; antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

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

**1. Demanda y petitorio**

Mediante escrito de demanda presentada el 21 de febrero de 2017, cursante de fs. 21 a 26, Karina Paula Balderrama Espinoza en su condición de Gerente Distrital Cochabamba del SIN, manifiesta que:

**a. Independencia en la comisión de contravenciones.** La resolución Sancionatoria contiene la motivación exigida al citar las Actas de Clausura que efectivamente fueron emitidas contra el sujeto pasivo y en

el Considerando II, cita los antecedentes, en el que consta el detalle de las actas de clausura desde 6 días, evidenciando la existencia de la cuarta clausura por 48 días.

La Resolución Jerárquica observa que no se consideró los resultados de procesos contenciosos tributarios anteriores; como si fueran parte de la fundamentación del acto impugnado, olvidando que cada contravención tributaria por la cual se sanciona al contribuyente Germán Milton Alvarado Treviño, debe ser considerada y sancionada de manera independiente, de conformidad con el art. 161 de la Ley N° 2492, Código Tributario boliviano (CTb). La AGIT pretende la aplicación de fundamentación sobre la reincidencia extrañando la existencia de una resolución firme que constituya la base para la configuración de la reincidencia, ello sin sustento jurídico alguno, porque la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015, es independiente en su contenido a cualquier otra anterior, no existiendo ninguna condición previa, tan sólo la verificación de la conducta contraventora. Además, refiere que la vulneración del derecho a la defensa, no está vinculada a la notificación con la Resolución Sancionatoria, sino a la falta de consideración de todos los antecedentes de hecho, empero la Administración tributaria incluyó dicho argumento a razón de la exigibilidad de la Resolución Sancionatoria desde el momento de su notificación, conforme al art. 49 del Decreto Supremo (DS) N° 27113.

**b. Creación de litispendencia y suspensión de la facultad de control del ente fiscal.** La AGIT pretende la suspensión de las Resoluciones Sancionatorias emitidas con anterioridad por la Administración Tributaria, al encontrarse aún en litigio, alegando la imposibilidad de consignar en el Acta de Infracción, la verificación por cuarta vez de la comisión de la contravención de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, creando una litispendencia inexistente en la facultad de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y señalar la cantidad de contravenciones materializadas. La ficticia litispendencia, coartaría indebidamente el accionar coercitivo del Estado y posibilitaría que el



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

contribuyente cometa varias contravenciones que no podrían considerarse hasta que las ya cometidas ostenten firmeza, ocasionando que el SIN incumpla sus amplias facultades reconocidas en los arts. 66, 100, 103 y siguientes del CTb, por cuanto la Resolución Sancionatoria goza de la presunción de legitimidad para su ejecutoria, conforme al art. 765 del citado CTb. Sólo cuando exista un fallo, en la vía administrativa o sentencia en la vía judicial, que revoque o anule un Acta de Infracción, el número de contravención establecida en la misma no será considerada en futuros cómputos de reincidencia en la conducta contraventora, hasta que esto suceda, el número de contravención es válido a efecto de reincidencia; más aún, debe considerarse que al momento de la notificación al contribuyente con las Resoluciones Sancionatorias, cada una de ellas, ostenta calidad de acto definitivo y surten efectos a fin de cómputo de reincidencia.

**c. Incumplimiento de las condiciones previstas en el art. 36.II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).** Sólo dará lugar a la anulabilidad del acto, aquel que carezca de los requisitos formales para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. La AGIT desconoce el principio de especificidad o legalidad, referido a que el defecto procesal que origine la nulidad del acto o procedimiento, debe ser expreso y específico; la norma no sanciona con la anulación, la aparente ausencia de determinación de cualidad de reincidencia del recurrente y la AGIT abusa de la competencia que le confiere la Ley N° 2492 e interpreta subjetivamente el art. 36.II de la LPA, evidenciándose que en la Resolución Sancionatoria, se describen las conductas contraventoras que acreditan el número de veces que el sujeto pasivo cometió la contravención de no emisión de factura.

La indefensión debe ser entendida como la posibilidad de acceso a los medios de impugnación o incluso la presentación por el desconocimiento de los plazos, medios o actos administrativos que generan cargos en contra del sujeto pasivo; empero, todos los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria en el presente caso, fueron de conocimiento del contribuyente, además por la notificación con las resoluciones sancionatorias por contravenciones

cometidas anteriormente; en consecuencia, el Acta de Infracción fue elaborada conforme al art. 170 del CTb y art. 26 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 modificada por el art. 1 de la RND N° 10-0030-11, contiene la fundamentación y motivación necesaria y no existe razón para declarar la nulidad.

**Petitorio.-** La institución demandante solicita que se declare **probada** la demanda y en consecuencia, revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1460/2016 de 21 de noviembre, ordenando que se “emita una nueva Resolución de Recurso Jerárquico en la que, por los fundamentos expuestos, mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0075-15 de 20 de octubre de 2015” (sic).

## **2. Contestación y petitorio**

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT demandada, se apersona al proceso el 8 de junio de 2017, mediante escrito de fs. 54 a 61 vta. y responde la demanda en forma negativa, con los siguientes argumentos:

**a.** La demanda sólo emite criterios subjetivos, sin una relación de causalidad entre el hecho que sirve de fundamento y la vulneración que se le hubiere causado; es decir, se reduce a repetir las pretensiones ya expuestas en instancia jerárquica y resueltas oportunamente sin mayor explicación causal.

**b.** El 15 de octubre de 2014, el Administración Tributaria verificó en el domicilio de Germán Milton Alvarado Treviño con Número de Identificación Tributaria (NIT) 79465013, ubicado en calle Esteban Arze N° 1407 de la ciudad de Cochabamba, el incumplimiento de la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de accesorios de computadora por un monto de Bs430.- (cuatrocientos treinta bolivianos), por lo que procedió a la intervención de la factura N° 3080 y solicitó la emisión de la factura N° 3081, siguiente a la intervención con el fin de formalizar el cumplimiento de dicha obligación, por lo que en aplicación del art. 170 del CTb y las condiciones establecidas en la Sentencia Constitucional Plurinacional (SCP) 0100/2014, el contribuyente es pasible a la sanción prevista en el



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

art. 164.II del CTb y pese a tener 20 días para presentar descargos contra el Acta de Infracción, el contribuyente no ofreció descargo alguno; el 18 de marzo de 2015, se notificó la Resolución Sancionatoria 18-03487-14, que fue impugnada y la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2015 de 22 de septiembre, declarando la nulidad de obrados y ordenando la emisión de una nueva Resolución Sancionatoria que contenga los fundamentos de hecho y de derecho previstos en el art. 28 incs. b) y e) de la LPA que motiven los cómputos de reincidencia, en la medida en que se encuentren impuestas las anteriores sanciones para su cómputo; como efecto de la citada nulidad, el 17 de mayo de 2016, la Administración Tributaria notificó al contribuyente la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015.

**c.** La Resolución Sancionatoria N° 18-03487-14, no está debidamente fundamentada porque no pudo considerar para el cómputo de la reincidencia la tercera vez, sólo el proceso iniciado con Acta de Infracción N° 16426, sin que la sanción haya sido impuesta en una Resolución Sancionatoria, vulnerando debido proceso que conlleva nulidad del acto; por ello se ordenó la emisión de una nueva que contemple los fundamentos de hecho y de derecho que motiven los cómputos de reincidencia, en la medida en que se encuentren impuestas las anteriores sanciones para su cómputo.

Pese a que la nueva Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15, expone en Vistos la Resolución de Recurso Jerárquico y su disposición, no considera los fundamentos de hecho y de derecho desarrollados en la misma, toda vez que se observa que, en la parte considerativa, refiere que a fin de establecer la sanción verificó la Base de Datos de la Administración Tributaria y el contribuyente incurrió por cuarta vez en la contravención tributaria de no emisión de factura, correspondiendo ratificar la sanción señalada en el Acta de Infracción N° 00035254, consignando como respaldo, un detalle en cuadro de las Actas de Infracción.

**d.** A partir de la SCP 0100/2014, la imposición de la sanción por la contravención tributaria de no emitir factura, debe circunscribirse a un

procedimiento sancionador que garantice el debido proceso y asegure el derecho a la defensa, por lo que no es suficiente sólo la existencia de un Acta de Infracción, a través de la cual se inicia el proceso sancionador, sino que la sanción debe estar impuesta a través de una Resolución Sancionatoria, conforme establece el art. 168.III del CTb, que prevé que cuando la sanción sea establecida en Acta, ésta deberá indicar el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emite una resolución final del proceso sumario; de lo que se tiene que la Administración Tributaria omitió considerar esta situación en la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15, que se limita a considerar las Actas de Infracción de intervenciones anteriores; además se aclara que el art. 49 del DS N° 27113 que señala el demandante, refiere a la exigibilidad del acto administrativo y no así a la fundamentación o motivación.

**e.** Respecto a la litispendencia y la facultad de control del ente fiscal, la parte demandante confunde el acaecimiento de una presunta contravención tras otra como reincidencia, cuando conceptual y jurídicamente no es así, porque la misma se la debe comprender como el acaecimiento de la imposición de sanciones firmes en un determinado tiempo, y la reincidencia la califica en base a actas de infracción que no finalizaron en una sanción ejecutoriada, por lo que la reincidencia no es válida.

**f.** En la sustanciación del recurso de alzada interpuesto contra la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15, el sujeto pasivo presentó como prueba la Sentencia N° 24/15 de 7 de octubre de 2015, emitida dentro del proceso contencioso tributario seguido contra la Resolución Sancionatoria N° 18-01197-14 de 14 de julio de 2014, la misma que falló declarando probada la demanda y anulando la Resolución Sancionatoria que incluye el Acta de Infracción N° 00016426 de 5 de junio de 2014 y pese a que la citada Sentencia fue notificada el 8 de octubre de 2015, no fue considerada por la Administración Tributaria dentro de los fundamentos de hecho de la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 emitida el 9 de diciembre de 2015; en consecuencia, dicha Resolución Sancionatoria, no tiene fundamento y vulnera el debido proceso.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

g. Sobre el incumplimiento a las condiciones previstas en el art. 36 de la LPA, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la Ley N° 3092 de 7 de julio de 2005 que complementa el CTb y el art 55 del DS N° 27113, resulta necesario considerar que la Resolución Sancionatoria no se sustenta en los hechos y antecedentes que debe contener para sustentar la imposición de la sanción para calificar la reincidencia del sujeto pasivo o contribuyente, por la no emisión de la factura, aspecto que demuestra la ausencia del procedimiento sancionatorio establecido en el art. 160.2 y 168 del CTb, constituyéndose en un acto administrativo incompleto que no surte efectos legales para el cual fue emitido, vulnerando el art. 28 incs. b), c), d) y e) de la LPA.

**Petitorio.-** El demandado solicita declarar **improbada** la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1460/2016 de 21 de noviembre, emitida por la AGIT.

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

1.- La Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, mediante la modalidad de Observación Directa del procedimiento de control tributario, emite el **Acta de Infracción N° 35254** de 15 de octubre de 2014, contra el contribuyente Germán Milton Alvarado Treviño con NIT 794965013, determinando el incumplimiento de emisión de factura por la venta de accesorios de computadora por Bs430.- (cuatrocientos, treinta bolivianos), interviniendo la Factura N° 3080 con Número de Autorización 301003099353 y solicitando la emisión de la Factura N° 3081 para formalizar el cumplimiento de la obligación tributaria; a efectos de reincidencia, dicha Acta refiere que es la **cuarta vez** en que incurre en la contravención, correspondiendo una sanción de clausura de 48 (cuarenta y ocho) días continuos; y, otorga el plazo de 20 días para que la contribuyente formule sus descargos (fs. 3 Anexo 2).

2.- Vencido el plazo de 20 días, sin que el contribuyente presente descargo alguno, la Administración Tributaria emite la **Resolución Sancionatoria N° 18-03487-14** de 5 de noviembre de 2014; la misma refiere que verificada la Base de Datos de la Administración Tributaria, es la cuarta vez que el contribuyente incurre en la contravención

tributaria de no emisión de factura, por lo que ratifica la sanción de clausura por 48 días continuos (fs. 9 a 10 Anexo 2).

**3.-** El contribuyente formula los **recursos de alzada y jerárquico** contra la Resolución Sancionatoria N° 18-03487-14 y la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2015 de 22 de septiembre, **anula** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0606/2015 de 6 de julio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), **con reposición hasta el vicio más antiguo**, es decir, **hasta la Resolución Sancionatoria 18-03487-14** de 5 de noviembre de 2014, ordenando se pronuncie una nueva que contemple los fundamentos de hecho y de derecho previstos en el art. 28 incs. b) y e) de la LPA, **que motiven los cómputos de reincidencia**, en la medida en que se encuentren impuestas las anteriores sanciones para su cómputo, de conformidad con el art. 212.I.c) del CTb (fs. 42 a 62 vta. Anexo 2).

**4.-** En cumplimiento a dicha Resolución Jerárquica, la Administración Tributaria emite la **Resolución Sancionatoria N° 18-04788-15** de 9 de diciembre de 2015, reiterando que, verificada la Base de Datos, es la **cuarta vez** que el contribuyente incurre en la contravención tributaria de no emisión de factura, ratifica la sanción de clausura por 48 días continuos contenida en el Acta de Infracción N° 35254 de 15 de octubre de 2014 (fs. 64 a 65 Anexo 2).

**5.-** Formulada el **recurso de alzada** por el contribuyente contra la Resolución Sancionatoria N° 18-04788-15, argumentando que el Acta de Infracción omite identificar a los funcionarios acreditados al efecto con sus números de memorándums respectivos; que la factura 3080 no lleva el sello que obliga al procedimiento; y, que las actas de infracción no configuran la reincidencia, sino aquellas resoluciones sancionatorias que sean previas y firmes ante la Administración Tributaria (fs. 5 a 6 vta. Anexo 1).

**6.-** La ARIT pronuncia la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0533/2016** de 2 de septiembre, que **anula** la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015, hasta que la Administración Tributaria determine conforme a derecho la cualidad de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

reincidencia del contribuyente y se emita un nuevo acto en el que sancione conforme al análisis técnico jurídico realizado (fs. 59 a 64 Anexo 1).

7.- Formulado el **recurso jerárquico** por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN (fs. 67 a 73 Anexo 1), la AGIT emite la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1460/2016** de 21 de noviembre, que **confirma** la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0533/2016, anulando obrados con reposición hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-04788-15 inclusive a fin de que la Administración tributaria emita una Resolución debidamente fundamentada, todo de conformidad con el art. 212.I.b) del CTb (fs. 115 a 131 Anexo 1).

8.- Consta la **Sentencia N° 24/15 de 7 de octubre de 2015**, emitida por el Juez de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario Segundo del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, que **anula** la Resolución Sancionatoria N° 18-01197-14 de 14 de julio de 2014, incluyendo el **Acta de Infracción N° 16426** de 5 de junio de 2014 (f. 38 a 43 Anexo 1).

### III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Del análisis del contenido de la demanda contenciosa administrativa de la Administración Tributaria, se establece que la pretensión de la Administración Tributaria, se circunscribe a determinar si la AGIT, aplicó correctamente el art. 28 inc. e) de la LPA, al confirmar la Resolución de Alzada y anular obrados hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015 inclusive, a efectos de cómputo de reincidencia para la agravación progresiva de la sanción de clausura por contravención tributaria de no emisión de factura del contribuyente Germán Milton Alvarado Treviño, con base en Resoluciones Sancionatorias anteriores y debidamente ejecutoriadas, y no con base a las Actas de Infracción que no constituyen sanción firme.

### 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 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 formal”*; 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”.

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 N° 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 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; además, la sanción de 6 (seis) días continuos hasta un máximo de 48 (cuarenta y ocho) 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 llegar a 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 al art. 168 del CTb y precisar que 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 inconstitucionalidad abstracta formulada contra las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la Ley del Presupuesto 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 4 transcrito precedentemente, se encuentra plenamente habilitado para la tramitación y conocimiento de cualquier

disposiciones legales con relación a los hechos expuestos en la demanda.

De la revisión de antecedentes administrativos de fs. 30 a 43 del Anexo 1, se evidencia que el Acta de Infracción N° 16426 de 5 de junio de 2014 vinculada a la **tercera vez** que el contribuyente Germán Milton Alvarado Treviño supuestamente incurre en la contravención, mereció la Resolución Sancionatoria N° 18-01197-14 de 14 de julio de 2014, que sanciona al contribuyente con 24 (veinticuatro) días continuos de clausura y la **Sentencia N° 24/15 de 7 de octubre de 2015**, emitida por el Juez de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario Segundo del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, que **anula la Resolución Sancionatoria N° 18-01197-14** de 14 de julio de 2014 y el **Acta de Infracción N° 16426** de 5 de junio de 2014, fallo de fondo pronunciado dentro del proceso contencioso tributario que siguió el contribuyente Germán Milton Alvarado Treviño contra la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN (fs. 30 a 43 Anexo 1).

De ello se infiere que al momento del cómputo de reincidencia de la contravención, la Administración Tributaria, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015, omitiendo el hecho que la Resolución Sancionatoria N° 18-01197-14 de 14 de julio de 2014 y el Acta de Infracción N° 16426 (que contienen la tercera contravención), fueron anuladas en la vía judicial a través del proceso contencioso tributario que siguió el contribuyente contra la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN; y, que sancionó al contribuyente con la clausura por 48 días continuos, indicando que es la cuarta vez que incurre en la no emisión de factura, sin considerar que la tercera vez establecida por la Administración fue anulada judicialmente y por tanto no puede considerarse a efectos del cómputo de reincidencia y establecer que se trata de la cuarta contravención con base en una contravención anulada, por lo que al momento de la emisión de Resolución Sancionatoria 18-04778-15, efectivamente la tercera sanción con 24 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 de defensa y fundamentación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 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. 164 del CTb, vale decir que la ejecución de las sanciones de clausura, no son de ejecución inmediata y que en el presente caso el contribuyente, impugnó la tercera Resolución Sancionatoria y Acta de Infracción, por lo que mal podría utilizarse la misma a efectos de reincidencia de la contravención tributaria.

En consecuencia, a efectos de cómputo de reincidencias para imponer la sanción correspondiente, resulta necesario dejar claramente establecido, que la Administración Tributaria debe contar con una Resolución Sancionatoria debidamente ejecutoriada o firme y no únicamente con el Acta de Infracción, misma que no establece la sanción por reincidencia e inclusive otorga un plazo para presentar descargos al sujeto pasivo o contribuyente, ello precisamente porque no constituye un acto administrativo definitivo, sino la Resolución Sancionatoria posterior y que además es objeto de impugnación en la vía administrativa o judicial y eventualmente puede ser objeto de modificación o más aún dejarse sin efecto, como ocurrió en el presente caso, sin que ello implique el desconocimiento del acto administrativo como tal (acta de infracción y resolución sancionatoria), ni mucho menos litispendencia alguna, sino más bien el resguardo de la seguridad jurídica y el debido proceso.

En ese sentido, la ARIT, con la facultad necesaria, al verificar la inobservancia del principio de seguridad jurídica y vulneración del derecho al debido proceso en sus elementos motivación y fundamentación, pronuncia correctamente la Resolución de Recurso de

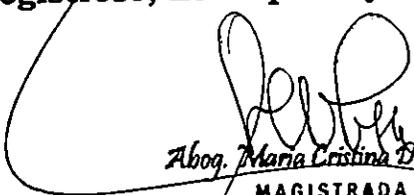
Alzada ARIT-CBA/RA 0533/2016 de 2 de septiembre, que anula la Resolución Sancionatoria N° 18-04778-15 de 9 de diciembre de 2015, hasta que la Administración Tributaria determine conforme a derecho la cualidad de reincidencia del contribuyente y la AGIT confirma dicha decisión, considerando precisamente que existe la nulidad declarada, por cuanto la Administración Tributaria impone la sanción de clausura progresiva de 48 días continuos con base en una inexistente tercera vez de reincidencia, situación que en definitiva vulnera el derecho al debido proceso e inobserva el principio de verdad material.

Por lo expuesto, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada confirmando la nulidad de obrados declarada por la ARIT, 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. 21 a 26, presentada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1460/2016 de 21 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

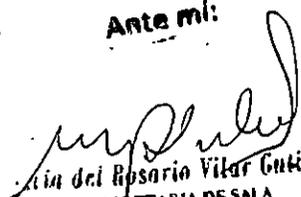
Por Secretaría de Sala, procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal y sea con nota de atención.

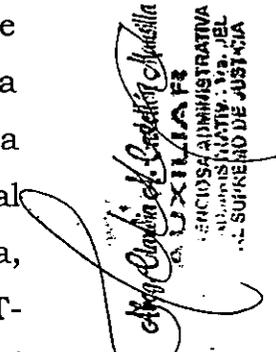
**Regístrese, notifíquese y cúmplase.**

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

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

Ante mí:

  
**Lic. del Rosario Villar Gutiérrez**  
 SECRETARIA DE SALA  
 SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
 SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
 TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



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

Sentencia N° 7116

Fecha: 1 de Julio de 2017

Libro Tomas de Razón N° 7