

20



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

76-06-17  
10:22

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 122/2017.  
**FECHA:** Sucre, 13 de marzo de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 868/2013.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 38 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Zenobio Vilamani Atanacio, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 95 a 98 vta., la intervención del tercero interesado Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L. de fs. 100 a 107 vta., la réplica de fs. 129 a 131 vta., dúplica que cursa a fs. 126 y vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.**

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

La Gerencia Distrital Potosí del SIN, en adelante la Administración Tributaria, señala que el 04 de abril de 2011, se emitió la Ley N° 100, con la finalidad de proteger el territorio nacional en zonas de frontera, evitar el saqueo de recursos naturales, promover el desarrollo de las actividades económicas lícitas e implementar medidas y acciones dirigidas a lograr la seguridad alimentaria y energética y de lucha contra el tráfico ilegal de mercancías en el Estado Plurinacional de Bolivia, al respecto cita el art. 19 de dicha Ley.

Añade que, la Administración Tributaria el 10 de abril de 2011, emitió los memorándums de asignación de funciones Cite: SIN/GDPT/DF/MEN/00133/2012 Y SIN/GDPT/DF/MEN/00137/2012, instruyendo a los funcionarios de la Agencia Tributaria del municipio de Uyuni del SIN, desarrollen el Operativo Coercitivo de Control Fiscal o Verificación de Facturación, dando cumplimiento, intervinieron la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., habiendo constatado que no emitió factura y/o nota fiscal equivalente por la venta de gasolina en la suma de Bs. 150.- (ciento cincuenta bolivianos 00/100), calificándose dicha conducta en una contravención de conformidad a lo dispuesto por el art. 19.I de la Ley N° 100, que modifica el art. 164 de la Ley N° 2492, correspondiendo sea sancionada con la clausura definitiva del establecimiento contraventor, para tal efecto se labró el Acta de Verificación y Clausura Formulario N° 06704 de 13 de abril de 2012.

Agrega que, el Responsable de la Agencia Tributaria Uyuni, mediante nota Cite: SIN/ALTUY/NOT/075/2012 de 17 de abril, solicitó la anulación del Acta de Intervención N° 6704 y Acta de Convertibilidad N° 2135, en atención a ello, el Departamento de Fiscalización emitió el Informe SIN/GDPTS/DF/INF/01939/2012 de 11 de diciembre, indicando que corresponde proceder con la clausura inmediata y definitiva de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., al haberse evidenciado la no emisión de factura o nota fiscal cuando se realizó la venta de combustible el 13 de abril de 2012; asimismo, manifiesta que no correspondía se labre el Acta de Convertibilidad N° 2135, por cuanto en el caso de Estaciones de Servicio no procede la convertibilidad a favor del contribuyente infractor de la no emisión de factura o nota fiscal, pudiendo en este caso el contribuyente recurrir a las vías legales que el Código Tributario establece para la devolución de los montos pagados por este concepto y así reencaminar el trámite respectivo a la clausura definitiva de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., conforme dispone el art. 19.I y II de la Ley N° 100. En atención a ello, el 11 de diciembre de 2012 la entidad demandante emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, la cual dispuso la clausura inmediata y definitiva de la referida Estación de Servicio.

Manifiesta que, resultado de la impugnación en la vía administrativa por parte del contribuyente, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0045/2013 de 08 de abril, por la cual se confirmó la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, habiendo la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., formulado recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1076/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12.

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Luego de esa relación de antecedentes, la Administración Tributaria fundamenta su demanda señalando que:

Es evidente que los funcionarios de la Agencia Tributaria de Uyuni de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, el 13 de abril de 2012, procedieron a labrar el Acta de Verificación y clausura N° 06704, en razón al incumplimiento de la emisión de factura por la venta de gasolina; asimismo, en la misma fecha los referidos funcionarios labraron el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, actuado que contravino y omitió el mandato legal descrito en el parágrafo II del art. 19 de la Ley N° 100, por lo que los funcionarios debieron proceder con la clausura definitiva y no llenar el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura, habiendo sido emitida la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, con la finalidad de reconducir y sanear el procedimiento anómalo empleado por la Administración Tributaria.

Agrega que, la Administración Tributaria al haber emitido la Resolución de Clausura Definitiva, consideró que los actos desarrollados se encuentran sometidos a la ley y si bien se efectuó un procedimiento erróneo respecto a



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 868/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

la omisión de la aplicación de los parágrafos I y II del art. 19 de la Ley N° 100, lo que correspondía era aplicar lo dispuesto en el art. 55 (Nulidad de Procedimiento) del Decreto Supremo (DS) 27113, por ello la entidad demandante de oficio, el 11 de diciembre de 2012, emitió la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, evitando nulidades y esencialmente cumpliendo con la finalidad de la Ley N° 100, estableciendo que el pago efectuado a través del Formulario de Convertibilidad de Sanción de clausura por la suma de Bs. 1.500.- (un mil quinientos 00/100 Bolivianos), es un pago indebido y consiguientemente el contribuyente debía solicitar la devolución del mismo, de lo que se colige que con la emisión de la referida Resolución de Clausura Definitiva, no se vulneró elemento alguno del debido proceso, más al contrario, la sanción establecida se basa en normativa preexistente, por ello, con dicho actuado se está reconduciendo el proceso o las acciones de los funcionarios de la Agencia Tributaria de Uyuni, conforme a lo dispuesto en la Ley N° 100.

Expresa que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria se encuentra equivocada al considerar el Acta de Contravención y clausura como un acto definitivo y al haberse emitido la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, existen dos actos definitivos y por consiguiente una doble sanción, correspondiendo aclarar que en el presente caso los antecedentes descritos no se subsumen con los elementos del *non bis in idem*, ya que no existe identidad de sujeto, objeto y causa, ya que la Administración tributaria no pretendió establecer una doble sanción ante el incumplimiento de no emisión de factura por parte del contribuyente Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., como asevera y entiende la autoridad jerárquica, más al contrario –reitera-, la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, corrige el procedimiento anómalo y establece una sanción correcta conforme establece el art. 19.II de la Ley N° 100; consiguientemente, la Resolución Jerárquica impugnada vulneró el fin ontológico de la Ley N° 100, consistente en promover el desarrollo de las actividades económicas lícitas e implementar medidas y acciones dirigidas a lograr la seguridad alimentaria y energética y de lucha contra el tráfico ilegal de mercancías en el Estado boliviano.

### **I.3. Petitorio.**

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se mantenga vigente e incólume la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012.

### **II. De la contestación a la demanda.**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 02 de mayo de 2014, que cursa de fs. 95 a 98 vta., señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

La Administración Tributaria inicialmente el 13 de abril de 2012, emitió el Acta de Verificación y clausura N° 06704, informando al sujeto pasivo que por la contravención de no emisión de factura, tiene derecho a convertir por una vez la sanción de clausura en multa equivalente a diez (10) veces

el importe no facturado de conformidad a lo establecido en el segundo párrafo del art. 170 de la Ley N° 2492, convertibilidad que fue cumplida a cabalidad por la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., conforme se acredita del Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 2135; sin embargo, ocho meses después, el 12 de diciembre de 2012, se notifica con la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, que dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., dispuesta mediante Acta de Verificación y Clausura N° 6704 labrada el 13 de abril de 2012, en aplicación de los arts. 19 de la Ley N° 100 y 164 y 170 de la Ley 2492; no obstante, fue la propia Administración Tributaria que inició un procedimiento sin aplicar la normativa vigente al presente caso, aspecto que no es atribuible al sujeto pasivo, toda vez que al no consignar desde el inicio; es decir, desde el Acta de Verificación y clausura N° 06704 la sanción de clausura definitiva por la venta de combustible sin la emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, vulneró el debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente, consagrados en los arts. 115 y 117.I de la Constitución Política del Estado (CPE), concordantes con el art. 68.6 de la Ley N° 2492.

Indica que, la Administración Tributaria no consideró la existencia de dos actos definitivos que sancionan la misma contravención de no emisión de nota fiscal, por una parte el Acta de Verificación y Clausura N° 6704, que pese a los vicios incurridos no fue reclamado o impugnado en su momento por el sujeto pasivo, más al contrario fue consentido y cancelada la sanción por el contribuyente, y sin que exista un acto que anule dicho proceso sancionatorio por parte de la Administración Tributaria, quedando dicho acto firme constituyéndose así en un acto definitivo, pues se entiende que tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo, asintieron y consintieron la sanción establecida, acto que al no ser objeto de impugnación se convierte a partir de entonces en una verdad jurídica ante la cual no cabe reclamo o cuestionamiento alguno por ninguna de las partes.

Añade que, la Resolución de Clausura Definitiva fue notificada ocho meses después, entendiéndose a esta actuación administrativa como otro acto definitivo, que de forma discrecional fue emitido por la Administración tributaria, cuando el primer acto con la convertibilidad se encontraba firme, subsistente y cancelado y no había sido objeto de anulación alguna por parte de la Administración, convirtiéndose por lo tanto el Acta de Verificación y Clausura N° 6704, en un acto firme y con calidad de cosa juzgada, teniendo en cuenta que el acto inicial cumplió su finalidad, lo contrario sería incurrir en una doble sanción contra el sujeto pasivo, hecho que vulnera el principio *non bis in idem*.

Respecto a lo alegado por la Administración Tributaria en sentido que recurrió a la Ley de Procedimiento Administrativo, para la emisión de la Resolución de Clausura Definitiva, manifiesta que dicha Resolución no corrigió ningún error material, ni de hecho o aritmético, conforme establece el art. 31 de dicha Ley, siendo claro que la mencionada Resolución establece una nueva sanción al sujeto pasivo por un hecho que ya fue sancionado, acto totalmente independiente del Acta de Verificación y clausura que estableció una sanción distinta que ya fue cumplida.



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 868/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la MISMA y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el presente proceso.

### III. Intervención del Tercero Interesado.

Por escrito que cursa de fs. 100 a 107 vta., se apersonó el representante legal de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en su calidad de tercero interesado, señalando que:

Desde la interposición del recurso de alzada y jerárquico, ha señalado que en aplicación del debido proceso se hacen inaplicables las incorporaciones a los arts. 164 y 170 de la Ley 2492, por lo que debió dejarse sin efecto la clausura definitiva establecida en el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, correspondiendo al presente el subsanarse esta situación, mucho más cuando mediante Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135 de 13 de abril de 2012, se procedió a la convertibilidad de la sanción de clausura por una multa de Bs. 1.500.-, el cual no ha sido anulado, por lo que se está generando la existencia de doble sanción por un mismo hecho (*non bis in idem*), afectando principios constitucionales, tributarios y procesales. Al respecto indica que mediante Formulario 1000, con Número de Orden 5136011390, por el cual se ha procedido al pago de la multa convertida de la sanción de clausura, pago realizado pese a que se tenía la convicción de no haberse realizado ninguna contravención y menos la omisión de emitir nota fiscal por la venta de gasolina; sin embargo, se tomó la decisión del pago de la multa, a efectos de evitar mayores perjuicios, extremo que puede ser verificado de la revisión del Comprobante de Pago del Banco Unión S.A., Formulario 1000, con Número de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, por la suma de Bs. 1.500.-; actuación que se halla firme y subsistente y es producto de la suscripción del Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, el mismo que no fue anulado, por tanto, al presente se tiene una doble sanción, la multa por la conversión de la clausura y la clausura definitiva, aspecto que vulnera el *non bis in idem*.

Añade que en atención a la seguridad jurídica que tiene derecho toda persona sea natural o jurídica, existe la imposibilidad de aplicar las modificaciones de la Ley N° 100 al Código Tributario Boliviano, ya que omite la existencia de un procedimiento sancionatorio de clausura definitiva, en contradicción con lo establecido en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014 de 10 de enero, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica de fojas 129 a 131 vta., mediante la cual el demandante reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica a fs. 136 y vta., en la

que la AGIT únicamente indica este extremo, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 138 se decretó "Autos para Sentencia".

#### **IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Mediante Memorándum Cite: SIN/GDPT/DF/MEM/00133/2012 y SIN/GDPT/DF/MEM/00137/2012, ambos de 10 de abril de 2012, Eloy Gabriel Calizaya y Eusebio López, respectivamente, fueron instruidos por el Gerente Distrital Potosí del SIN, a efectuar el Operativo de Control Coercitivo de Emisión de Facturas en diferentes zonas de la Agencia de Uyuni (fs. 7 y 8 del Anexo 3).
2. Fruto de dicho operativo se emitió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, en la que se establece que la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., no emitió factura por la venta de gasolina por un valor de Bs. 150.-, tipificando dicha conducta como contravención tributaria que se sanciona con la Clausura Inmediata del Negocio por tres días continuos, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 160.2, 161.2 y 170 de la Ley N° 2492 (fs. 5 del Anexo 3).
3. Posteriormente la Administración Tributaria elaboró el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, el cual refiere que siendo ésta la primera oportunidad que incurre en la mencionada contravención tributaria, al amparo del art. 170 de la Ley N° 2492, el sujeto pasivo solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de clausura comprometiéndose al pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de la transacción no facturada Bs. 1.500.-, debiendo entregar fotocopia de la boleta de pago en el plazo de 18 horas (fs. 6 del Anexo 3).
4. Dicho compromiso, fue cumplido por el sujeto pasivo, efectuando el pago de los Bs. 1.500.-, mediante Boleta de Pago con N° de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, efectuado en el Banco Unión S.A. (fs. 2 del Anexo 3).
5. Posteriormente, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, por la cual dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en aplicación de lo establecido por los arts. 164 y 170 de la Ley N° 2492 y 19 de la Ley N° 100, por haberse verificado la no emisión de factura de venta de gasolina por el valor de Bs. 150.-; además de haber comunicado al contribuyente de que puede hacer uso de los derechos que la Ley N° 2492 establece, a efectos de solicitar la devolución del monto cancelado indebidamente, por concepto de convertibilidad que no corresponde en el caso presente (fs. 14 a 16 del Anexo 3).



6. La Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12, fue impugnada por el sujeto pasivo mediante recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Chuquisaca, alegando entre otros aspectos la violación a la garantía del *non bis in idem* (fs. 19 a 21 del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0045/2013 de 08 de abril, que resolvió confirmar dicha Resolución Administrativa de Clausura Definitiva (fs. 143 a 150 vta. del Anexo 1); Resolución de alzada impugnada por la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., mediante recurso jerárquico (FS. 183 a 206 del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva 23-00000951-12, al haberse impuesto una sanción por un mismo hecho (fs. 258 a 272 del Anexo 2).

## V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, fue emitida con la finalidad de reconducir y sanear el procedimiento anómalo empleado por la Administración Tributaria, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el art. 19 de la Ley N° 100, no siendo evidente que exista una doble sanción al contribuyente por un mismo hecho.

### V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que considera le sean gravosos, para así lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, 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;

por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la Ley 620.

#### **IV.2. Sobre la cosa juzgada y el principio *non bis in idem*.**

A efectos de resolver la problemática planteada, es preciso establecer los alcances del debido proceso y del principio de seguridad jurídica, es así que sobre ellos el Tribunal Constitucional Plurinacional, a través de la SCP 1330/2012 de 19 de septiembre, ha establecido que: *“El derecho al debido proceso, es de aplicación inmediata, vincula a las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal previsto por el constituyente, para proteger derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones judiciales a la debida fundamentación de las resoluciones judiciales, a una justicia en igualdad de condiciones y oportunidades, a la defensa, al principio de la seguridad jurídica, entre otros; hace al cumplimiento del conjunto de condiciones y requisitos en el trámite de los procesos observando procedimientos, como la SC 0160/2010-R de 17 de mayo, que precisa: ‘El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115.II y 117.I de la Constitución Política del Estado vigente (CPE) -art. 16.IV de la CPEabrg-, y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales”*.

Bajo el mismo entendimiento la SCP 0740/2015-S2 de 6 de julio, señaló que: *“...conviene resaltar que, de conformidad a lo previsto por el art. 178.I de la CPE, el debido proceso se constituye también en un principio que rige a la administración de justicia ordinaria; en tal sentido, deberá concebirse como un ideal orientador en la estructuración del órgano Judicial respecto a sus competencias y al establecimiento de procedimientos que aseguren, entre otras cosas, el ejercicio del derecho a la defensa; sin embargo no podemos apartarnos de su verdadera esencia que se trasunta en la obligatoriedad impuesta a los administradores de justicia de asegurar y garantizar la emisión de decisiones correctas, razonables e imparciales que, enmarcadas dentro de los cánones legales, materialicen el mayor fin del Estado: construir una sociedad justa y armoniosa para vivir bien (arts. 8.II y 9.I CPE)”*.

Ahora bien, en el caso de autos y conforme se tiene relacionado en los antecedentes descritos en el acápite IV de la presente Sentencia, la Administración Tributaria, mediante Memorándum Cite:





Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 868/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

SIN/GDPT/DF/MEM/00133/2012 y SIN/GDPT/DF/MEM/00137/2012, ambos de 10 de abril de 2012, dirigidos a Eloy Gabriel Calizaya y Eusebio López, respectivamente, por los cuales el Gerente Distrital Potosí del SIN, les instruyó efectuar el Operativo de Control Coercitivo de Emisión de Facturas en diferentes zonas de la Agencia de Uyuni, fruto de dicho operativo se emitió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, en la que se establece que la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., no emitió factura por la venta de gasolina por un valor de Bs. 150.-, tipificando dicha conducta como contravención tributaria que se sanciona con la Clausura Inmediata del Negocio por tres días continuos, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 160.2, 161.2 y 170 de la Ley N° 2492; posteriormente, la propia Administración Tributaria elaboró el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, el cual refiere que siendo ésta la primera oportunidad que incurre en la mencionada contravención tributaria, al amparo del art. 170 de la Ley N° 2492, el sujeto pasivo solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de clausura comprometiéndose al pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de la transacción no facturada Bs. 1.500.-, debiendo entregar fotocopia de la boleta de pago en el plazo de 18 horas. Compromiso que fue cumplido por el sujeto pasivo, efectuando el pago de los Bs. 1.500.-, mediante Boleta de Pago con N° de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, efectuado en el Banco Unión S.A., quedando de esta manera cumplida la sanción impuesta, la cual no fue objeto de ningún recurso de impugnación, quedando firme y habiendo cumplido su finalidad.

Posteriormente, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, por la cual dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en aplicación de lo establecido por los arts. 164 y 170 de la Ley N° 2492 y 19 de la Ley N° 100, por haberse verificado la no emisión de factura de venta de gasolina por el valor de Bs. 150.-; además de haber comunicado al contribuyente de que puede hacer uso de los derechos que la Ley N° 2492 establece, a efectos de solicitar la devolución del monto cancelado indebidamente, por concepto de convertibilidad que no corresponde en el caso presente.

Lo que nos permite concluir que la Gerencia Distrital Potosí del SIN, sancionó al sujeto pasivo Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., dos veces por un mismo hecho del presente proceso; además de encontrarse vigentes ambos actos administrativos, el primero **el Acta de Verificación y Clausura N° 06704** y el segundo la **Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12**; es decir, que la Administración Tributaria no consideró la existencia de dos actos administrativos que sancionan la misma contravención de no emisión de factura o nota fiscal, sin que exista un actuado procesal que anule el proceso sancionatorio del cual emergió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, por lo cual quedó firme constituyéndose en un acto administrativo de carácter definitivo con la calidad de cosa juzgada.

A mayor abundamiento, corresponde precisar que **la cosa juzgada persigue la realización del principio de seguridad jurídica**, de modo que una vez que la resolución judicial o administrativa ha adquirido firmeza,

no cabe su modificación alguna, ni siquiera de oficio. Por ello, podemos afirmar que la cosa juzgada supone un mecanismo de equilibrio entre lo que se ha llamado valor-justicia y valor o principio-seguridad jurídica. Es evidente que interesa obtener justicia pero siempre con los límites de la seguridad jurídica, pues nadie puede estar de por vida pendiente de una posible modificación de la sentencia o resolución.

Doctrinalmente se distingue entre cosa juzgada formal y cosa juzgada material, la primera supone que una sentencia o resolución es firme como consecuencia de su inimpugnabilidad intra proceso; es decir, cuando no hay posibilidad de ser recurrida, es la que se genera por el agotamiento o la improcedencia de recursos en su contra, tiene carácter limitado, pues sus efectos se refieren al interior del proceso pero pueden desaparecer en un proceso distinto a aquel en el que se originó, ejemplo la calidad de cosa juzgada formal que adquiere la sentencia dictada en un proceso ejecutivo, que puede ser revisada a través de un proceso ordinario.

La segunda, que es la que acontece en el caso de autos, es la cosa juzgada material, la cual hace posible que una sentencia o resolución sea prácticamente inatacable a través de otro proceso, eliminando así cualquier posibilidad de modificación, alteración de su contenido, de tal forma que lo resuelto es válido al interior del proceso, oponible en otro e inmodificable a través de otro proceso.

Cuando una sentencia o resolución adquiere calidad de cosa juzgada se derivan una serie de efectos que podemos definir como aquellas repercusiones que produce la sentencia firme en el ámbito del Ordenamiento Jurídico, en ese sentido la cosa juzgada material produce dos efectos esenciales uno negativo y otro positivo. El efecto negativo supone la imposibilidad de sustanciar otro proceso sobre el mismo objeto, es lo que se conoce como *non bis in idem*, su justificación radica en que no es posible sustanciar un mismo litigio en forma eterna. El efecto positivo, supone la prohibición de que en un segundo proceso se decida de forma diferente a lo ya resuelto en un primero.

De la fundamentación precedente se tiene que, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, al haber emitido la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, la cual fue notificada al sujeto pasivo ocho meses después de haberse cometido la contravención ya sancionada mediante el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, consagrados en los arts. 117.I y 119.II de la CPE, por lo que la decisión de la autoridad de alzada es correcta.

#### **IV.3. De la aplicabilidad de Ley 100 de 4 de abril de 2011.**

A mayor abundamiento, es preciso referirnos respecto a la aplicación de la Ley N° 100 de 4 de abril de 2011, cuyo art. 19 en sus párrafos I y II incorpora el párrafo V al art. 164 de la Ley 2492 e incluye el último párrafo al art. 170 de la Ley 2492; respectivamente, se concluye que si bien estas disposiciones establecen la sanción de clausura definitiva cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diesel oíl y gas vehicular en



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

Exp. 868/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente; sin embargo, dicha sanción no puede imponerse sin un proceso previo.

En esa línea, el Tribunal Constitucional Plurinacional en la SCP 0100/2014 de 10 de enero, declaró inconstitucional la Disposición Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013; con el fundamento que la clausura directa de los locales comerciales en casos de omisión de emisión de factura vulnera el debido proceso previsto en los arts. 115-II y 117-I y el derecho a la defensa previsto en el art. 119, todos de la Constitución Política del Estado, es decir, constituye una medida contraria a lo dispuesto en la normativa constitucional; de ahí que el Tribunal Constitucional en la cita Sentencia señala: *“Ahora bien, la clausura es una de las sanciones más graves para los administrados, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio del administrado, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas. Así, por ejemplo, la clausura puede afectar no sólo al propietario de un negocio, sino además, a todos quienes dependan de él económicamente, como puede ser su familia y los trabajadores dependientes, inclusive, puede afectar de manera indirecta a terceras personas, en los supuestos en que dichas empresas o instituciones presten algún servicio público.*

*De ahí que, por la intensidad de la afectación de los derechos, la clausura es considerada como una sanción que reviste gravedad para el administrado y, por lo mismo, es indispensable que el accionante sea escuchado para ejercer su derecho a la defensa. (...) si bien el acta de clausura cumple la función de una resolución sancionatoria, en ella se omiten las exigencias del debido proceso; puesto que, la norma demandada de inconstitucional no concede al administrado el derecho a la defensa, por el cual éste pueda ser escuchado por una autoridad competente; asimismo, tampoco se le otorga oportunidad alguna para presentar pruebas, antes que su actividad comercial sea clausurada, restringiéndose al administrado la posibilidad de contar con el tiempo y los medios necesarios para su defensa.*

*Con tales argumentos, y considerando la afectación de los derechos que conlleva la clausura, conforme se tiene explicado, la norma impugnada vulnera ciertamente el derecho al debido proceso; por otro lado, si bien es posible la impugnación del acta por el cual se ordenó la clausura, dicha permisión es posterior a la consumación de la sanción, cuando ya el derecho a la defensa fue violentado, y como consecuencia de ello la penalidad fue materializada; no obstante que, como se ha visto en el Fundamento Jurídico III.4 del fallo, tanto la Norma Suprema, como las normas del bloque de constitucionalidad establecen que las sanciones administrativas, y más aún aquellas que afectan con mayor intensidad los derechos fundamentales, deben ser impuestas previo proceso”.*

Situación similar ocurre en el caso de autos, al tratarse también de una medida de clausura definitiva, que al ser considerada como una sanción grave se requiere para imponerla que emerja de un debido proceso en el que se garantice al sujeto pasivo el derecho a la defensa, otorgándose la oportunidad de desvirtuar las acusaciones de la administración tributaria

a través de los descargos y pruebas que pueda presentar en el ejercicio del derecho a la defensa.

En consecuencia, la Administración Tributaria, al imponer la sanción de clausura inmediata y definitiva de manera directa al sujeto pasivo sin juicio previo, ha prescindido totalmente del debido proceso pues no le ha permitido el ejercicio del derecho a la defensa a través de un proceso, vulnerando de esta manera las garantías constitucionales del debido proceso y derecho a la defensa previstos en los arts.115-II y 117-I de la Constitución Política del Estado, el art. 68 del Código Tributario Boliviano, todo en aplicación del principio de jerarquía normativa de la que goza la Carta Fundamental prevista en el art. 410 y en el art 5 de la Ley 2492.

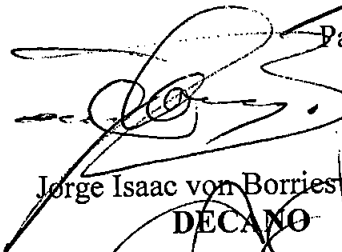

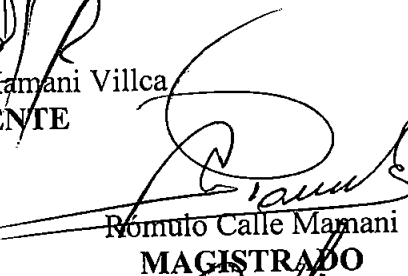

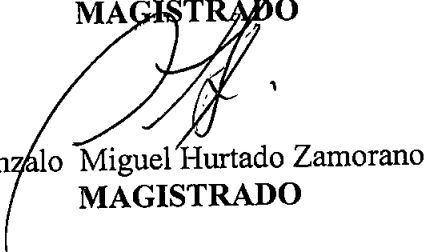
#### IV.4. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva 23-00000951-12, al haberse impuesto una sanción por un mismo hecho, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 38 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Zenobio Vilamani Atanacio; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

|   |  |  |
|---|--|--|
| <br>Jorge Isaac von Borries Méndez<br><b>DECANO</b>    | <br>Pastor Segundo Mamani Villca<br><b>PRÉSIDENTE</b>     | <br>Rómulo Calle Mamani<br><b>MAGISTRADO</b> |
| <br>Antonio Guido Campero Segovia<br><b>MAGISTRADO</b> | <br>Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano<br><b>MAGISTRADO</b> |  |



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

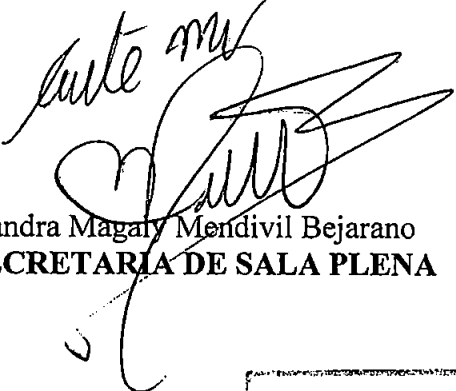
Exp. 868/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

  
Rita Susana Nava Durán  
MAGISTRADA

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
MAGISTRADA

  
Maritza Suintura Juaniquima  
MAGISTRADA

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

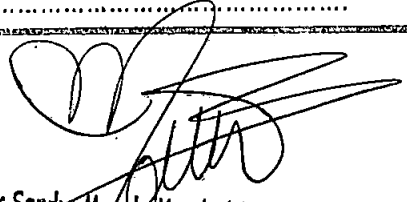
GESTIÓN: 2017

SENTENCIA N° 122 FECHA 13 de marzo

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017

Conforme

VOTO DISIDENTE:

  
MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
SECRETARIA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA