



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

SENTENCIA 151/2018

Expediente	: 214/2016
Demandante	: Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado (a)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Tipo de proceso	: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada	: AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio.
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 1 de noviembre de 2018.

VISTOS:

La demanda contenciosa administrativa de fojas 19 a 30 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio (fojas 2 a 15), el memorial de contestación de fojas 68 a 78 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda

Karina Paula Balderrama Espinoza como Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales se apersona relatando los siguientes antecedentes de hecho:

Señaló que servidores de la administración tributaria se constituyeron al establecimiento comercial denominado "Aqua Wellness Fitt" de propiedad de la contribuyente Jhankarla Arze Rojas con Nit 925261012, para verificar el cumplimiento de deberes formales y de la emisión de notas fiscales, verificando que la contribuyente no emitió factura por el servicio de una sesión de aguatrapia cuyo valor ascendía a 50 Bs., transacción por la cual no se hizo la entrega de la factura respectiva procediendo a intervenir la factura N° 2518 siguiente a la última emitida por la contribuyente, asimismo se solicitó que posterior a la factura intervenida se emita la factura N° 2519 por la transacción observada no facturada.

La no emisión de factura está tipificada como contravención tributaria de acuerdo a los arts. 160.II, 164 y 170 de la Ley 2492, R.N.D. N° 10-0002-15 de 30 de enero de 2015 y cumpliendo la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014 de 10 de enero, se suscribió el Acta de infracción N° 00131782 de 15 de abril de 2015, sancionando con la clausura del establecimiento por el lapso de 12 días por tratarse de la segunda vez, presentando la contribuyente dentro del plazo los descargos, en base al cual se elaboró el informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/P-CF/INF/02816/2014 concluyendo que los mismos son insuficientes para probar la inexistencia del ilícito tributario.

El 15 de junio de 2015, se emitió a Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15, ya que valorados los antecedentes administrativos se verificó que la contribuyente incurrió por segunda vez en la contravención tributaria por la no emisión de la factura, ratificando la sanción del acta de infracción, correspondiendo la clausura del establecimiento comercial por 12 (doce) días consecutivos, en aplicación del art. 164.II de la Ley 2492.

Interpuesto el recurso de alzada se emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0149//2016 de 22 de marzo de 2016, por la cual se confirma la Resolución Sancionatoria.

Planteado el Recurso Jerárquico por la contribuyente la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio de 2016, resolviendo anular la Resolución de Alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo que es el Acta de infracción inclusive, debiendo la Administración Tributaria respaldar la primera contravención tributaria por NO emisión de factura, calificando la reincidencia conforme lo establecido en los arts. 160 numeral 2, 164 y 168 de la Ley 2492, para que los actos administrativos cumplan con la previsión del art. 28 incs. b), c), d), e) de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), determinación que corrida en traslado provocó la presentación de la demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda

I.2.1.- Interpretación y errónea aplicación de la norma. -

a) Incorrecta interpretación de los arts. 77, 103, 168 y 170 de la Ley 2492, vulneración de los arts. 3 del D.S. N° 28247, art. 7 del D.S. 27310 y la RND N° 10-0037-07 modificada por la RND N° 10-0030-11.- Transcribiendo parte de la Sentencia Constitucional 100/2014, arts. 103 y 170 del Código



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Tributario Boliviano (CTB), y DS N° 28247 de 14 de julio de 2005, señaló que tales disposiciones establecen que la administración tributaria ante el incumplimiento de deber formal labrará el Acta de Infracción, deduciendo en la presente que tanto el Acta de Infracción como la Resolución Sancionatoria contienen la normativa exigida por ley y citan la norma específica que dio lugar al incumplimiento del ilícito tributario, es decir que establece que se trata de la segunda vez que la contribuyente incurrió en la no emisión de la factura, sustentando el ilícito tributario cometido, por lo que la afirmación de la AGIT que no se sustentó la reincidencia del ilícito tributario carece de sustento legal y fáctico.

Asimismo, el Acta de Infracción no constituye un acto definitivo de carácter particular y no causa estado, pudiendo el acto quedar sin valor por la presentación de pruebas de descargo, pudiendo la sanción preliminar ser modificada, rectificadas o cambiada, de lo que se colige que el Acta de Infracción N° 00131782 de 15 de abril de 2015, fue anulada sin sustento jurídico.

Además, detalló las contravenciones a efectos del cómputo de la reincidencia:

Nº	DIAS	Nº DE ACTA DE CLAUSURA	FECHA DEL ACTA	GERENCIA
1	6	00114404	28/07/2014	CBBA
2	12	00131782	15/04/2015	CBBA

De lo que se verifica la reincidencia de la contribuyente, pues el reporte de convertibilidad establece que la contribuyente reincidió en su conducta contraventora de no emisión de factura por segunda vez.

b).- De la legalidad del proceso sancionador (arts. 65 y 80 de la Ley 2492) e incorrecta aplicación del art. 28 incs. b) y e) de la Ley 2341, con respecto a la falta de fundamentación del acto administrativo.- Indicó que la administración tributaria labró el Acta de Infracción N° 00131782 de 15/04/2015 cumpliendo el principio de legalidad y conforme al contenido normativo de los arts. 164 y 170 de la Ley 2492, art. 3 del DS 28247 y la RND 10-0002-15 de 30/01/2015, conteniendo el Acta de Infracción los elementos de hecho, situación y los actos, entonces no se vulneró ningún derecho o garantía ni se incurrió en actos susceptibles de anulabilidad y nulidad, habiendo cumplido con los requisitos formales para alcanzar su fin, por lo que no corresponde la

aplicación del art. 28 incs. b) c) d) y e) de la Ley 2341, más cuando las disposiciones administrativas solo son aplicables a falta de disposición expresa.

c) De la interpretación errónea de nulidad por parte de la AGIT en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016.- La disposición de la AGIT al anular la Resolución de Alzada carece de sustento jurídico, ya que en materia tributaria la nulidad opera en supuestos previstos en la norma, consecuentemente el fundamento de toda nulidad de procedimiento recae en la falta de conocimiento de los actos administrativos tributarios, así como en la falta de ejercicio del derecho a ser oído, a la defensa y al debido proceso, imputable a la autoridad administrativa.

De esta manera citando la Sentencia Constitucional 0731/2010-R de 26 de julio, dijo que la AGIT no consideró el principio de trascendencia, ya que al anular el Acta de Infracción bajo el pretexto de falta de fundamentación en la reincidencia, no se adecua a los presupuestos de una anulabilidad al contener los requisitos mínimos de validez, además de cumplir con su finalidad, y que en los hechos de anularse el acto se llegaría al mismo resultado que es el incumplimiento del deber formal de emisión de factura, por ello la AGIT desconoce el principio de trascendencia y especificidad o legalidad.

Además el argumento de la autoridad jerárquica que no está debidamente fundamentado por no consignar la Resolución Sancionatoria que sancione la primera contravención no es correcto, ya que para el cómputo de la reincidencia se efectúa en base a las intervenciones realizadas, producto de los operativos constantes de control tributario, cuyas actas de infracción al tener validez por imperio del art. 7 del DS N° 27310, no es necesario que exista una resolución firme.

d) De la omisión y transgresión del art. 161 de la Ley 2492 (reincidencia), el Recurso de Resolución Jerárquica no tomó en cuenta el art. 161 de la Ley 2492 que de manera clara y precisa establece que cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, no siendo óbice para sancionar en caso de reincidencia la existencia de una resolución firme.

1.2.2. Error de derecho y hecho en la apreciación, vulnerándose en esencia el proceso.

i) De la deslealtad procesal de la contribuyente en el procedimiento de impugnación, conforme se advirtió del proceso de convertibilidad se evidenció que la contribuyente Jhankarla Arze Rojas incumplió el deber formal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de emitir factura el 28 de julio de 2014, como primera vez, labrándose el Acta de Infracción N° 00114404 estableciendo la sanción de 6 días de clausura de establecimiento, optando la contribuyente por la convertibilidad, al tratarse de una primera oportunidad canceló 10 veces el importe no facturado, procediéndose a emitir la Resolución Sancionatoria N° 18-02276-14 de 02/09/2014; asimismo a momento de la segunda intervención el 15 de abril de 2015 y a momento de interponer el recurso de alzada la contribuyente conocía que la primera sanción de 6 días se encontraba firme y cumplida por acogerse a la convertibilidad, esta actitud demuestra una actitud desleal de la contribuyente y el error de hecho que provocó en la autoridad jerárquica.

Asimismo, los arts. 164.II y 170 de la Ley 2492 y la Sentencia Constitucional 100/2014 denotan que la clausura no está condicionada a la previa existencia de un acto firme, debiendo la Administración Tributaria de verificar la reincidencia del contraventor, ello significa que la Resolución Jerárquica incurrió en incorrecta interpretación de los arts. 77, 103, 168, 170 de la Ley 2492, art. 3 del DS N° 28247, art. 7 del D.S. 27310 y la RND N° 10-0037-07.

ii) De la vulneración al principio de la verdad material, este principio se encuentra establecido al art. 180 de la Constitución Política del Estado (CPE), art. 4 inc. d) de la Ley 2341 y el art. 30 de la Ley 025, que expresan que toda autoridad está obligada a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa a los hechos. Al citar las Sentencias Constitucionales 144/2013-R de 16 de agosto y 0713/2010-R de 26 de julio, indicó que la contribuyente voluntariamente optó por la convertibilidad con relación a la primera intervención de su local comercial de 28 de julio de 2014, labrándose el Acta de Infracción N° 00114404, sancionando a 6 días de clausura, oportunidad en que canceló diez veces el importe no facturado, pagando la suma de 1.400 Bs, por lo que se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-02276-14 de 02/09/2014, que fue notificada por secretaria a la contribuyente el 5 de noviembre de 2014, por lo que no existió de parte de la administración pública la vulneración del debido proceso y el derecho a la defensa como indico la AGIT, demostrándose la actitud desleal de la contribuyente que conoció que la primera sanción se encontraba firme y cumplida, ya que se acogió a la convertibilidad.

1.2.3. De la supuesta indefensión del contribuyente y de la vulneración de congruencia que debe contener la Resolución de Recurso

Jerárquico, tanto la primera vez como la segunda se incumplió en la emisión de factura por parte de la contribuyente, elaborándose las respectivas Actas de Infracción y Resoluciones Sancionatorias, las que fueron notificadas a la contribuyente, por lo que no se vulneró el debido proceso en su elemento de defensa, toda vez que las contravenciones incurridas son determinadas a través de un acto definitivo.

Refirió, que no explica ni realiza fundamentación la AGIT del por qué anuló el Acta de Infracción ya que señaló simplemente que ésta no cumple con las formalidades que debe contener un acto administrativo para alcanzar su finalidad, existiendo incongruencia sobre este aspecto, toda vez que también señala que la Administración Tributaria dio cumplimiento al procedimiento de control tributario conforme normativa establecida para tal efecto, la cual estaría reflejada en el Acta de Infracción respaldando la primera contravención, incurriendo en incongruencia en la parte considerativa y resolutive de recurso jerárquico.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se declare probada la demanda, disponiendo se anule y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14/06/2016, ordenando se emita una nueva resolución.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Que, por providencia de fojas 33 se admitió la demanda contenciosa administrativa en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se dispuso que se libre provisiones: citatoria y compulsoria para el demandado y tercer interesado.

II.1.- Respuesta de la autoridad demandada.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 18 de enero de 2017 como consta a fojas 61, presentó el memorial de contestación negativa a la demanda, manifestando:

II.1.1.- Sobre la SSCC N° 100/2014 de 10 de enero, esta no declaró la inconstitucionalidad del art. 164.II de la Ley 2492, solo declaró la inconstitucionalidad del art. 162 numeral 2 de la citada ley referido a las sanciones de forma directa en la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, debiendo la administración tributaria someterse a proceso sancionatorio como el Acta de Infracción y Resolución Sancionatoria en



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

cumplimiento al art. 168 del CTB, así el hecho que el Acta de Infracción no consigne la imposición de la primera sanción por la contravención tributaria de no emisión de factura a través de una resolución correspondiente, para calificar la reincidencia por la segunda vez contra Jhankarla Arze Rojas para determinar la sanción por doce (12) días de clausura de su establecimiento comercial, vulnera el principio del debido proceso y derecho a la defensa de la contribuyente, por ello se verificó que tanto el Acta de Infracción como la Resolución Sancionatoria no contienen los requisitos que debe contener un acto administrativo.

Asimismo, la primera contravención de la contribuyente fue posterior a la sentencia constitucional citada, pero sin hacer referencia a la convertibilidad (por haberse tratado de la primera vez) y/o de una Resolución de Clausura que sancione la conducta contraventora conforme las previsiones de los arts. 160 numeral 2, 164 y 168 de la Ley 2492, sin demostrar la imposición de la primera sanción tributaria a través de un acto administrativo definitivo, conforme a procedimiento y en base al debido proceso

De la revisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15 calificó según el siguiente cuadro:

Nº	DIAS	Nº DE ACTA DE CLAUSURA	FECHA DEL ACTA	GERENCIA
1	6	00114404	28/07/2014	CBBA
2	12	00131782	15/04/2015	CBBA

Limitándose a indicar que se trata de la segunda vez que Jhankarla Arze incurrió en contravención de la no emisión de factura, mencionando solo el acta de clausura N° 00114404 de 28 de julio de 2014, sin identificar la Resolución Sancionatoria que impuso la primera contravención, situación que se constituye en una ausencia de fundamentos de hecho y derecho que sustenten la sanción en el presente caso de clausura por doce (12) días del establecimiento comercial de la recurrente, así queda claro que el Acta de Infracción como la Resolución Sancionatoria no contienen los requisitos de un acto administrativo de: causa, objeto, procedimiento y finalidad.

La administración señaló que se trata de la segunda vez sin identificar la Resolución Sancionatoria ni demostrar con documentación pertinente, aspecto que no es un simple error u omisión sino cumplir la normativa jurídico legal

aplicable y la Sentencia Constitucional 0536/2014 de 10 de marzo, debiendo quedar claro que la fundamentación o motivación del acto mediante la explicación de las causales que lleva a crear derecho o limitarlos, favorecer o sancionar a los Administrados (en este caso de los contribuyentes), constituye un elemento fundamental de la garantía del debido proceso reconocido en el art. 115 de la CPE y art. 68 del CTB.

Sobre el reclamo de la deslealtad procesal de la contribuyente y vulneración del principio de verdad material, indicó que no emitirá criterio ya que por el principio de doble instancia y congruencia la contribuyente fue la única en impugnar el Recurso de Alzada, reclamos que no fueron objeto de revisión por la instancia jerárquica, sobre aspectos que inoportuna e indebidamente denuncia, sin embargo no son agravios y tampoco tiene base o fundamento jurídico, solo pone de manifiesto la administración tributaria el incumplimiento en el que incurrir. A su efecto cita el Auto Constitucional N° 0099/2012-RCA de 6 de julio, Sentencias Constitucionales: 0733/2014-AAC de 15 de abril, 532/2014 de 10 de marzo y Autos Constitucionales 0056/2010-RCA, 0117/2010-RCA y 0212/2012-RCA.

II.1.2.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando se declare improbada la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2.- Respuesta del Tercer interesado

La contribuyente Jhankarla Arze Rojas, señaló que la Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15 de 15 de junio de 2015 que hace referencia a otros actos administrativos como el Acta de Infracción N° 001311782 lo cual resulta ilegal ya que la Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15 de 15 de junio se constituye en la primera Resolución Sancionatoria que le sanciona con el cierre de su establecimiento de 12 días, como si existiera un precedente que justifique la imposición de la sanción, toda vez que nunca se la sanción con una Resolución Sancionatoria de clausura previamente de 6 días, no correspondiendo aplicarle una sanción agravada, solicitando que se determine declarar improbada la demanda y se ratifique la nulidad de la Resolución Sancionatoria, hasta el vicio más antiguo que es el Acta de Infracción.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

Continuando el trámite del proceso, respondida la demanda, con el decreto de 13 de febrero de 2017, se corre en traslado a la demandante para que formule la réplica, respondida se corrió en traslado para la réplica y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fojas 140 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 esta Sala 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.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Acta de Infracción; en fecha 15 de abril de 2015, funcionarios de la administración tributaria se constituyeron al establecimiento de la contribuyente Jhankarla Arce Rojas con Nit 925261012, donde se evidenció que la responsable no emitió factura por una sesión de aquaterapia de valor de 50 Bs., por lo que se procedió a la intervención de la factura N° 2518 siguiente a la última emitida por el sujeto pasivo o tercero responsable, seguidamente se solicitó la emisión de la factura N° 2519 siguiente a la intervenida, por lo que en dicha fecha se labró el "Acta por no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente" N° 131782, estableciendo la sanción por esta contravención la clausura del establecimiento por el lapso de 12 (doce) días por tratarse de la segunda vez en que se incurre en el ilícito tributario.

III.2.- Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15 de 15 de junio de 2015; dispone sanción a la contribuyente Jhankarla Arze Rojas con la clausura de doce (12) días continuos del establecimiento, por la contravención de no emisión de factura, por tratarse de la segunda vez que incurre en esta contravención, verificada mediante Acta de Infracción en aplicación del art. 164.II y III de la Ley 2492

III.3.- Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0149/2016 de 22 de marzo; que fue emitida emergente del recurso presentado por la contribuyente, señala que según los arts. 164 y 170 de la Ley 2492, además de la Sentencia Constitucional 100/2014, el cálculo de sanción por clausura por no emisión de factura no se encuentra condicionado por la previa existencia de un acto firme, resolviendo confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-02571 de 15 de junio de 2015.

III.4.- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio; resultado del recurso jerárquico presentado por la contribuyente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria refirió que de la revisión del Acta de Infracción se observa que calificó la reincidencia por segunda vez, en base al reporte de consulta y clausura, en cuyo cuadro consigna la existencia de la primera intervención por la no emisión de factura, según el Acta de Clausura N° 11404 de 28 de julio de 2014, pero sin hacer referencia a la existencia de convertibilidad (por haberse tratado de la primera vez) y/o de una Resolución de Clausura que sancione la contravención que demuestre la sanción tributaria por acto administrativo definitivo, por lo que dispone Anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0149/2016 de 22 de marzo, con reposición



hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Infracción, debiendo la administración tributaria respaldar la primera contravención por no emisión de factura.

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: Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada anulando la resolución de alzada (que determinó confirmar la Resolución Sancionatoria), en razón a que en el Acta de Infracción al consignar la imposición de la sanción como reincidente era necesario demostrar la existencia de la imposición de la primera sanción tributaria por dicha contravención a través de un Acto Administrativo definitivo conforme a procedimiento, para recién ser considerado como acto reincidente que pueda ser utilizado en la sanción de la segunda intervención, incurrió en las vulneraciones acusadas.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Previo a ingresar al análisis de la problemática planteada es preciso referirnos a la doctrina y jurisprudencia referente a la consideración de lo que se entiende como reincidencia, para luego ingresar al análisis de la temática a resolver.

V.1.- La reincidencia tributaria.

La reincidencia es una noción jurídica aplicable fundamentalmente al ámbito sancionatorio, que faculta o manda a los juzgadores tomar en cuenta a tiempo de imponer una pena o sanción por un nuevo delito o falta cometida y que influye sustancialmente en su eventual aumento, en el ámbito administrativo tributario de un modo mandativo e incluso mecánico, dado que la norma ya refiere la sanción a imponerse cuando se incurre en nueva contravención.

La Enciclopedia Jurídica OMEBA, refiere que en verdad la reincidencia es una suerte de comisión múltiple de delitos, que se hallan separados teórica y fácticamente, principalmente en el tiempo, dado que hay algo fundamental que los distancia, excluyendo su tratamiento simultáneo, la existencia de un castigo

ya cumplido que al parecer, según algunos, no ha hecho mella en el sujeto, según otros, demuestra su peligrosidad o que la pena ordinaria es insuficiente. Su caracterización está dada entonces por lo que se infiere ha demostrado el condenado frente a nuevas ocasiones de delito, evidenciando un menosprecio por la ley del cual se colige además, un desapego alarmante a las más elementales normas de la convivencia humana.

El Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), a tiempo de regular la contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, refiere en su art. 164.I, que *"el que en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omita hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria"*; por su parte, el párrafo II del mismo artículo citado, refiere: *"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"*.

Es importante aquí referir que la potestad sancionadora del Estado, tanto penal como administrativa sancionadora, hoy se encuentra limitada por los principios valores, derechos y garantías previstos en la Constitución Política del Estado y en los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos, de manera que la parte axiológica y dogmática de la norma fundamental tiene un peso decisivo al momento de interpretar y/o aplicar la norma, tanto por la aplicación directa de los derechos como porque se constituyen en fundamento y límite de las diferentes funciones del poder público; entonces, las autoridades administrativas o jurisdiccionales a tiempo de interpretar y/o aplicar la Ley, están en el deber de respetar el sustento axiológico y dogmático de la CPE, en especial los derechos y garantías de las personas que se constituyen en el fundamento y límite del poder sancionador del Estado.

Que, uno de esos derechos y garantías es el debido proceso, que supone que toda sanción debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores, la contradicción y presentación de pruebas tendentes a desvirtuar la acusación, la asistencia de un defensor, el derecho *pro actione* o a la impugnación; asimismo, el derecho a la defensa, se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la Ley y ante su juzgador, al juez natural y a la seguridad, de manera que la sanción debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, del hecho ilícito que se atribuye al sancionado; por lo que no cabe duda que el proceso administrativo en cuestión debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la Constitución.

Lo anotado hasta aquí, muestra claramente que para la aplicación de la reincidencia en las contravenciones tributarias de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, imprescindible es contar con una sanción impuesta mediante Resolución Administrativa firme, esto es, que sea aceptada por el contribuyente sancionado (en la instancia administrativa que fuere) o que luego de agotar el sistema recursivo en la vía administrativa, la sanción quede firme y adquiera ejecutividad (independientemente de la impugnación en la vía jurisdiccional - segundo párrafo del art. 131 del CTB).

V.2.- Análisis del caso concreto.

En el presente caso, el tópico central sobre el cual gira la demanda es la reincidencia, que a decir de la administración tributaria –demandante-, en el caso debe ser aplicada tomando en cuenta el Acta de Infracción levantada por los servidores públicos del Servicio de Impuestos Nacionales en la segunda contravención y sin la exigencia de una Resolución Sancionatoria firme de la primera contravención, como fue lo decidido por las Autoridades de Impugnación Tributaria.

V.2.1. De la Interpretación y errónea aplicación de la norma; se resuelve bajo los siguientes argumentos legales:

a) **De la Incorrecta interpretación de los arts. 77, 103, 168 y 170 de la Ley 2492, vulneración de los arts. 3 del D.S. N° 28247, art. 7 del D.S. 27310 y la RND N° 10-0037-07 modificada por la RND N° 10-0030-11,** la problemática a resolver no se circunscribe a que el Acta de Infracción no cumplió con los requisitos y condiciones para identificar al sujeto y así cumplir la normativa, ello no tiene relación con la comprensión de la reincidencia, toda vez que el hecho que el Acta de Infracción señale omisión de emitir factura por

segunda vez, no está en discusión sino a qué se denomina reincidencia y si esta es idéntica a la "segunda vez".

La Resolución Jerárquica es clara al identificar la razón principal por la que anuló la Resolución Sancionatoria, aspecto que parece obviar intencionadamente la administración tributaria en su demanda o no poder identificar, ya que no fue la ausencia de fundamentación en relación al Acta de Infracción elaborada, sino a la condición de lo que se comprende por reincidencia y no haber cumplido dicha condición en la sanción de doce (12) días, toda vez que haber incurrido la contribuyente Jhankarla Arze Rojas dos veces en el mismo hecho -de NO emisión de factura- no significa existir reincidencia la segunda vez, que como bien se señaló, esta última requiere no solo haber incurrido en dicha contravención elaborándose el acta infraccional y procedido a la clausura sino que esta inicial decisión después del trámite consiguiente adquiera la calidad de acto firme y definitivo, esto en observancia al derecho del debido proceso y a la defensa establecido en el art. 115.II de la CPE y el art. 68 de la Ley 2492.

Concerniente a que el Acta de Infracción no constituye un acto definitivo de carácter particular y no causa estado, pudiendo quedar sin valor por la presentación de pruebas de descargo; evidentemente queda claro que el Acta de Infracción puede sufrir modificaciones, pero olvida la demandante que el problema jurídico es que la reincidencia señalada para determinar como una agravante, para establecer la sanción de 12 días no fue demostrada por la administración tributaria, ya que la mención a la primera omisión de emitir factura por la contribuyente no significa que dicho acto quede firme, mediante una Resolución Sancionatoria, para de esta manera, en esta ocasión aplicar a la contribuyente como acto reincidente.

Así, resulta evidente que al momento en que la contribuyente fue sancionada mediante Acta de Infracción N° 00131782 de 15 de abril de 2015, ratificada por la Resolución Sancionatoria N° 18-02571-15 de 15 de junio, con la clausura de 12 días continuos del establecimiento especificado en la misma Resolución, la misma no contaba aún con una sanción precedente (primera sanción), que goce de las condiciones de firmeza y ejecutividad, que haga por lo tanto viable la aplicación automática de la sanción por reincidencia (por segunda vez) prevista en el art. 164 del CTB; Así, el hecho de contar con un antecedente como es el Acta de Infracción N° 00114404 de 28 de julio de 2014



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

(primera contravención), no cumple con la condición legal que justifique la aplicación de la sanción de clausura por reincidencia por segunda vez señalado en el artículo arriba citado, puesto que el Acta levantada en la primera ocasión no constituye Resolución Sancionatoria firme.

En ese sentido, lo argumentado por la demandante al respecto, resulta infundado, dado que, el acta de infracción levantada no constituye el instrumento jurídico idóneo para acreditar la existencia de una reincidencia en el ámbito administrativo tributario, sino la existencia de una Resolución Sancionatoria con las características arriba descritas; cabe señalar que el art. 170 del CTB, no establece que el acta de infracción deba llevar anotada la reincidencia, que si bien dicha información constituye un elemento a tomar en cuenta por la AT para efectos de la aplicación de la sanción mediante la resolución correspondiente, su inclusión en el acta, en aplicación al procedimiento establecido mediante el art. 26.II de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, modificado por la RND N° 10-0030-11, tal situación no conlleva de hecho la aplicación de la reincidencia, la que debe ser establecida en Resolución Sancionatoria específica y conforme los procedimientos y criterios ya anotadas reiteradamente en la presente Resolución.

Un entendimiento contrario, permitiría una aplicación arbitraria de la reincidencia por parte de la Autoridad Tributaria, basado en la sola constatación unilateral de la infracción por parte de los servidores públicos dependientes de la entidad fiscal, sin que la misma haya merecido la sanción respetando los derechos y garantías de la contribuyente. En sentido este Máximo Tribunal Supremo de Justicia mediante el **Auto Supremo 368 de 28 de octubre de 2016** (SSI), señaló que: *"...se advierte también que la Resolución recurrida, circunscribiéndose a los puntos resueltos por el inferior, objeto de apelación, fundamenta los razonamientos jurídicos en relación a las garantías procesales que la AT debe cumplir en el procedimiento administrativo a efecto precisamente de ejercer en el marco de las referidas garantías, sus atribuciones, garantizando de esa manera el debido proceso; haciendo énfasis en la 'reincidencia' como elemento observado a tiempo de calificar la infracción tributaria, en razón a que no se ha identificado en antecedentes la existencia de un hecho generador anterior que determine la concurrencia de un parámetro documentado para establecer la reincidencia como tal y consecuente sanción de clausura por 12 días como infracción tributaria, conforme se advierte de los*

fundamentos y parte resolutive de la Resolución Sancionatoria N° 18-000695-14 de 09 de junio de 2014, cuando establece: PRIMERO.- SANCIONAR al (a) contribuyente CAMPERO RODRIGUEZ JENNY BEATRIZ titular del NIT 1113650011 con la Clausura de 12 (doce) días continuos del establecimiento, ubicado en Calle Ayacucho N° 216 Zona/Barrio Central por la no emisión de factura (nota fiscal o documento equivalente) por tratarse de la segunda vez que incurre en la contravención, verificada mediante Acta de Infracción N° 000220224 (Fom.7521) de fecha 14 de mayo de 2014, en aplicación del párrafo II del Art. 164 de la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano).; determinación que tiene como antecedente el Acta de Infracción de fs. 21, que con similar tenor establece la clausura por 12 días del establecimiento. A ese efecto el art. 155.1 del CTB señala: Artículo 155° (Agravantes). Constituyen agravantes de ilícitos tributarios las siguientes circunstancias: 1. La reincidencia, cuando el autor hubiere sido sancionado por resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada por la comisión de un ilícito tributario del mismo tipo en un periodo de cinco (5) años; **norma legal que en el marco precisamente de las garantías procesales, concretamente las ejercidas por la AT en aplicación del procedimiento en esa instancia administrativa, deben ser cumplidas, más aun cuando dicha normativa establece como agravante del ilícito tributario a la reincidencia siempre y cuando exista una resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada, que en el caso de autos, la Administración Tributaria a más de mencionarla no ha fundado su afirmación en documentos o datos precisos que para establecer su existencia siendo imprecisa la presunta reincidencia ante un deber formal incumplido por el contribuyente, que aunque el art. 164.II no lo establezca, aplicando la interpretación sistemática de una norma, constituye pues una exigencia a efectos del debido proceso en sus elementos de valoración normativa y motivación, conforme a las propias observaciones realizadas por el recurrente, es decir, que **contrariamente a lo reclamado en el recurso de casación en la forma, es la AT la que incurre desde inicio una incongruencia omisiva al no motivar debidamente la Resolución Sancionatoria y respaldar sus afirmaciones, en cuanto se refiere al hecho generador anterior, para establecer la reincidencia y su consecuente sanción.** Siendo en consecuencia correctos y adecuados a la norma, los fundamentos esgrimidos en Alzada, evidenciándose con ello, en los términos del recurrente, que el Auto**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de Vista no ha incurrido en lo establecido por el art. 254.4 del CPC-1975" (Negrillas nuestras). Este entendimiento tiene estrecha relación con la Sentencia 113 de 5 de diciembre de 2016 dictada por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera.

Por lo anotado, no resulta evidente lo acusado por la administración tributaria no encontrando fundada la acusación de vulneración de los arts. 77, 103, 168 y 170 de la Ley 2492, vulneración de los arts. 3 del D.S. N° 28247, art. 7 del D.S. 27310 y la RND N° 10-0037-07 modificada por la RND N° 10-0030-11.

b) Sobre la legalidad del proceso sancionador (arts. 65 y 80 de la Ley 2492) e incorrecta aplicación del art. 28 incs. b) y e) de la Ley 2341, con respecto a la falta de fundamentación del acto administrativo, a más de los fundamentos en el apartado V.2.1.a) de esta resolución cabe referir que la observación y razón por la que anuló la autoridad jerárquica la Resolución de Alzada de manera acertada, está orientada no a los requisitos esenciales que debe contener el Acta de Infracción sino a la determinación de la sanción por 12 días del cierre de establecimiento comercial de la contribuyente por haber incurrido en reincidencia, ya que este supuesto no puede ser determinado por la simple cita del acta de infracción de la primera intervención (Acta de Infracción N° 00114404 de 28/07/2014), sino que esta debe haber adquirido la calidad de firme en base a una Resolución Sancionatoria, lo cual no consta en el Acta de Infracción de la segunda intervención (Acta de Infracción N° 00131782 de 15 de abril de 2015).

Sobre la supletoriedad de la norma administrativa, es evidente que esta se aplica como tal en el presente proceso, sin embargo el criterio de falta de fundamentación no solo está regulada por la normativa administrativa sino es un elemento constitucional que debe guardar toda resolución en resguardo del debido proceso, esto es que tanto la norma tributaria como la administrativa bajo el paraguas de nuestra CPE obliga que toda resolución judicial o administrativa como parte del elemento del debido proceso cuente con la debida fundamentación, razón por la que este reclamo no tiene asidero legal, ni existe violación de los arts. 164 y 170 de la Ley 2492, art. 3 del DS 28247, la RND 10-0002-15 de 30/01/2015, y el art. 28 incs. b) c) d) y e) de la Ley 2341.

c) En relación a la interpretación errónea de nulidad por parte de la AGIT en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ

0627/2016, corresponde referir que toda resolución judicial o administrativa más allá del tema formal es susceptible de nulidad cuando para la emisión de una determinación administrativa se incurre en vulneraciones de derechos y garantías constitucionales, como en el presente caso, pues como estableció correctamente la Autoridad Jerárquica se vulneró el debido proceso en su elemento de la defensa, porque al haber determinado la administración tributaria la sanción como reincidente sin que la primera intervención haya quedado firme por Resolución Sancionatoria, impidió a la contribuyente ejercer su derecho a la defensa al ser sancionada como si tuviera dicha calidad.

Asimismo, la parte actora refiere erradamente que la autoridad jerárquica no observó el principio de trascendencia, sin tomar en cuenta la Administración Tributaria que no puede determinarse la sanción de 12 días, por la omisión de emitir factura la primera vez según se señala en el Acta de Infracción sin haber adquirido la calidad de firme, conforme ampliamente se ha explicado en el punto V.2.1.a) de esta resolución.

Además, que es errada la apreciación de que se llegaría al mismo resultado, ya que de persistir este escenario en el que no se demostró una resolución firme de la primera intervención, la sanción correspondería a 6 días, a no ser que demuestre con prueba suficiente la calidad de reincidente, lo cual no sucedió en el presente caso, por ende este reclamo de la autoridad demandante carece de sustento.

d) De la omisión y transgresión del art. 161 de la Ley 2492 (reincidencia), la parte actora equivoca el entendimiento del mencionado artículo al que hace referencia, pues es preciso para catalogar como segunda vez por reincidencia que deba existir una primera resolución firme, tal y como se explicó abundantemente en el acápite V.2.1.a) de esta Resolución.

V.2.2. Del error de derecho y hecho en la apreciación de la prueba, vulnerándose en esencial el proceso; corresponde señalar que: **i) respecto a la deslealtad procesal de la contribuyente en el procedimiento de impugnación**, como se explicó ampliamente, la reincidencia requiere que quede un acto firme, no puede pretender la administración demandante bajo la consigna de actitud desleal de la contribuyente, querer suplir la negligencia funcionaria en que incurrió, dejando de lado las normas legales y líneas jurisprudenciales en materia tributaria que exigen que previamente a ser considerado un acto como reincidencia, debe suceder los actos previos a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Resolución Sancionatoria quedando esta firme y definitiva, y recién una vez existente esta calidad de acto puede ser considerando reincidente, ahora bien, de ocurrir una siguiente intervención en el mismo lugar debe sustentarse en la presentación de documentación pertinente de la primera sanción firme en el Acta de Infracción (segunda) como en su Resolución Sancionatoria, lo cual no sucedió, habiendo la administración tributaria simplemente asignado como reincidente el acta infraccional (de la primera intervención) en la segunda intervención sancionando con el cierre de 12 días, lo que vulneró el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de la contribuyente .

ii) **De la vulneración al principio de la verdad material**, debe entenderse que la verdad material es la aplicación de lo real por encima de la formalidad, en este caso la entidad demandante pretende subsanar el Acta de Infracción N° 00131782 de 15 de abril de 2015 y posterior Resolución Sancionatoria N° 1802571-15, donde no se adjuntó documentación pertinente que haga observar la existencia de la calidad de reincidencia de la contribuyente, es decir de una resolución firme, esta negligencia y omisión funcionaria no puede ser suplida bajo el argumento de verdad material, lo cual significa pretender vulnerar los derechos a la defensa y del debido proceso, toda vez que la Autoridad de Impugnación Tributaria para emitir la Resolución Jerárquica N° 0627/2016 de 14 de junio, consideró aquella documentación pertinente que fue analizada y sirvió de base para labrar el acta de infracción y correspondiente Resolución Sancionatoria.

El principio de verdad material no está por encima del quebrantamiento de los derechos constitucionales del debido proceso y la defensa, además de vulnerar el principio de legalidad pretendiendo la parte actora eludir requisitos indispensables para la consideración de la agravante de la reincidencia en esta sanción de 12 días de clausura, como pretende la autoridad demandante.

Además, la autoridad que resolvió el recurso jerárquico no conoció el reclamo referente a este principio, porque no fue objeto de recurso, entonces menos puede haber incurrido en vulneración alguna al no realizar análisis sobre dicha temática.

V.2.3. De la supuesta indefensión del contribuyente y de la vulneración de congruencia que debe contener la Resolución de Recurso Jerárquico, cabe precisar que la vulneración del derecho a la defensa y debido proceso no está relacionado a la notificación de la contribuyente con el Acta de

Infracción y a la Resolución Sancionatoria sino que, en la determinación de la sanción del Acta de Infracción, se haya consignado como reincidencia la simple cita del primer Acta de Infracción cuya determinación no era firme, conforme los argumentos expuestos en el apartado V.2.1.a) de esta resolución.

Estos dos aspectos no fueron puestos a consideración de la Autoridad Jerárquica en el recurso jerárquico, entonces menos podría haberse pronunciado sobre ellos, lo que evidencia que no existe vulneración de derechos e incongruencia reclamada por la administración demandante.

V.2. Conclusión.

Por lo expuesto precedentemente, se concluye que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio, aplicó e interpretó correctamente la normativa legal, sin incurrir en error de derecho y de hecho, y sin vulnerar el principio de verdad material y congruencia al anular la Resolución de Alzada que ratificó la Resolución Sancionatoria por admitir la sanción de 12 días como acto reincidente de la contribuyente con la sola consignación de la primera Acta de Infracción, empero sin demostrar la existencia del acto administrativo definitivo y firme.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el numeral 2 del artículo 2, en relación con el artículo 4 la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 19 a 30 vta., interpuesta por Karina Paula Balderrama en representación de la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0627/2016 de 14 de junio.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez .

ATE - 3 vti

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

ANTE MI:
Dr. Jorge Alberto Sánchez Zambrano
SECRETARÍA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.

Abg. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

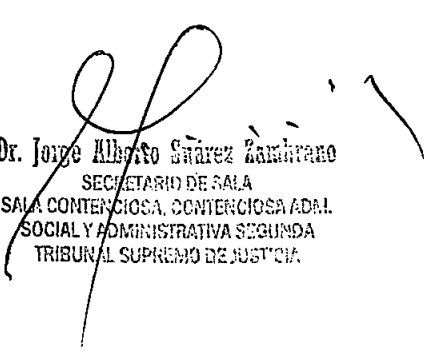


Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Expediente N°.....151..... Fecha:.....1/11/2018.....

Libro Tomas de Razón N°.....I.....


Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADAL
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP.214/2016

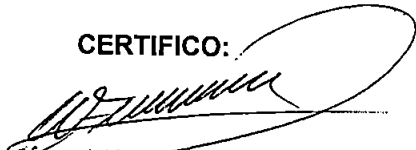
En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **16:25** minutos del día **JUEVES 03** de **ENERO**, del año **2019**.

Notifique a:


AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT
REPRESENTANTE: DANEY DAVID VALDIVIA CORIA

Con **SENTENCIA N°151/2018**, de fecha **1 de noviembre de 2018**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley N° 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:


Abog. Waldo Fernandez Negrete
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO


Jesús A. Limachi Montero.
C.I 7465120 Ch.