



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

**SENTENCIA 169/2018**

<b>Expediente</b>	: 47/2016
<b>Demandante</b>	: Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
<b>Demandado (a)</b>	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGT)
<b>Tipo de proceso</b>	: Contencioso administrativo.
<b>Resolución impugnada</b>	: R.J. AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre.
<b>Magistrado Relator</b>	: Dr. Carlos Alberto Egúez Añez
<b>Lugar y fecha</b>	: Sucre, 28 de noviembre de 2018.

**VISTOS EN SALA:**

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 14 a 20 y vlta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico R.J. AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, pronunciada por el Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestación de fs. 45 a 52 y vlta., respuesta del tercer interesado de fs. 92 a 94 y vlta., 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**

Que, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó por memorial de fojas 14 a 20 y vlta., a través de su representante legal Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, designada en virtud a la Resolución Administrativa N° 03-0812-15 de 31 de diciembre, formulada por el Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales, manifestando que fue notificada el 1 de diciembre de 2015 con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez, impugnando la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril; por lo que de conformidad al art. 70 de la Ley de Procedimiento

Administrativo N° 2341 de 23 de abril de 2002, artículos 778 y siguientes del Código Procedimiento Civil, aplicable en materia tributaria por el art. 74 numeral 2 de la Ley N°2492 del CTB, interpuso acción contenciosa administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre; expresando en síntesis lo siguiente:

**I.2. Antecedentes de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre de 2015.**

De conformidad al numeral 1) y 9) del artículo 66 de la Ley N° 2492 del CTB, el 30 de octubre de 2014, la Administración Tributaria, se constituyó en el establecimiento comercial de la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez, **ubicado en la avenida 31 de octubre N° 1530, zona/barrio Villa San Antonio Bajo**, con la finalidad de verificar la correcta emisión de facturas, nota fiscal o documento, habiéndose advertido a través del Operativo de Control Coercitivo llevado a cabo bajo la Modalidad Observación directa, la omisión en la emisión de facturas por la venta de un surtido de carnes frías, por el importe de Bs15, procediéndose de conformidad a los artículos 103 y 170 de la referida norma, toda vez que el sujeto pasivo incumplió con lo señalado en el art. 4 inc. a) de la Ley N° 843, tipificándose su conducta como **contravención tributaria** conforme al art. 160 numeral 2 del CTB, correspondiendo la sanción de acuerdo al art. 164 párrafo II de la referida ley, por lo que la contribuyente fue sancionada preliminarmente con la clausura de su establecimiento fiscal por el lapso de 12 días continuos, por ser la segunda vez que reincidió en este tipo de contravención, levantándose el Acta de Infracción N° 00111205 de 30 de octubre de 2014.

En uso de su derecho a la defensa la contribuyente presentó descargos contra el Acta de Infracción notificada en la misma fecha de su emisión, que fue evaluada mediante Informe CITE: SIN/GDLPZ-II/DF/PCF/INF/9133/2014 de 15 de diciembre de 2015, concluyendo que dichos descargos no pudieron desvirtuar lo acontecido al momento de la intervención, debido a que la misma fue por observación directa, razón por la cual posteriormente el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, resolviendo sancionar a la contribuyente con el cierre de doce (12) días continuos de su establecimiento, acto administrativo que fue notificado personalmente el 20 de mayo de 2015, frente a esta disposición la contribuyente



afectada el 2 de junio de 2015, interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, observando e impugnando el hecho de que no se habría realizado efectivamente la transacción ya que no hubo la venta de carnes frías (por lo que no se dio la factura), motivo por el cual se le sancionó preliminarmente, siendo este el único fundamento para solicitar la revocatoria de la resolución sancionatoria, sin hacer mención a ningún otro argumento que fundamente su petición, la señalada instancia decidió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril de 2015, manteniéndose firme y subsistente la clausura de doce (12) días del establecimiento comercial intervenido y descrito en el Acta de Infracción N° 00111205 de 30 de octubre de 2014, en virtud del art. 164 parágrafo II de la Ley N° 2492.

Ante esa determinación la contribuyente interpuso recurso Jerárquico con los mismos fundamentos del recurso de alzada, por lo que dicho proceso concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de noviembre, por la cual se resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0750/2015 de 14 de diciembre, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, debiendo la administración tributaria dictar nueva resolución en la que identifique de forma precisa los datos del sujeto pasivo y la ubicación del establecimiento objeto de clausura de conformidad al inc. c) parágrafo I, del art. 212 del CTB; sin embargo, de la revisión de antecedentes administrativos se evidenció que la contribuyente no observó, ni impugnó dicho aspecto en recurso de alzada ni el jerárquico, por lo que dicho fallo resulta ULTRA PETITA, vulnerando directamente los intereses del Estado.

### **I.3. Fundamentos de derecho.**

De la revisión de la presente demanda, se tiene como agravios los siguientes:

**La Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015, al aplicar un extremado formalismo, violó el principio al debido proceso, el derecho a la defensa e inclusive el principio de economía procesal, considerando que la AGIT se extralimito en su pronunciamiento señalando aspectos que jamás fueron impugnados por la contribuyente.- En ese sentido, acusó a la resolución del recurso jerárquico de aplicar en forma incorrecta el parágrafo II del art. 36 de la Ley N° 2341 (LPA) que señala: "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el**

*acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados”*, siendo este el único fundamento que le sirvió para anular la resolución emitida por la ARIT, es decir, por evidenciar un vicio de forma, con reposición hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-030-15 de 24 de abril, sin tomar en cuenta que dicho vicio al cual hace referencia la AGIT no fue observado y menos impugnado en ningún momento por la contribuyente, además, que en ninguna parte del proceso sancionador efectuado ocasionó indefensión o daño al debido proceso de la contribuyente, toda vez que la misma tuvo conocimiento pleno de las actuaciones de la administración tributaria, habiendo asumido el derecho a la defensa, al haber presentado sus respectivos descargos al acta de infracción y haber interpuesto recurso de alzada.

La decisión de anular obrados obedeció al hecho de que la parte resolutive de la resolución sancionatoria impugnada, consigna una dirección y un NIT diferentes a los datos de la parte considerativa, en ese entendido se observó cierta incongruencia entre algunos de los preceptos normativos citados por la AGIT con la decisión a la cual arribó, es decir, cuando citó a los arts. 68 y 74 num. 1 de la Ley N° 2492, los tomó como sustento para aplicar el **parágrafo II del artículo 36** (anulabilidad del acto) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo, referente a la anulabilidad de actos, cuando se observa la existencia de un determinado vicio, pero lo que debe tomarse en consideración, es que no solo se requiere que formalmente exista el vicio, sino que debe probarse que este vicio ocasionó un estado de indefensión de la parte procesal, extremo que está dispuesto en ese sentido por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, cuando se refiere a los principios inmersos dentro de un proceso, señalando al respecto el Auto Supremo N° 29/2012, de 29 de febrero y la Sentencia N° 196/2012 de 23 de julio, mismos que hicieron referencia a los principios de trascendencia, finalidad, protección, indefensión, nulidad y anulabilidad, en base al cual aseveró que la decisión de anular obrados de la AGIT no puede proceder por inconsistencia de datos de la contribuyente entre la parte considerativa y la parte resolutive de la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15, ya que la existencia o no del mismo no generó un estado de indefensión de la contribuyente dentro del proceso sancionador, más al contrario durante el desarrollo del mismo, la misma tuvo pleno conocimiento del proceso iniciado en su contra, presentando los descargos, recurriendo ante la ARIT y la AGIT, extremo que demostró que la AGIT no puede citar preceptos legales referentes



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

a la existencia de un determinado vicio, sin antes identificar o demostrar que ese vicio ocasionó indefensión, por lo que dicha **Resolución de Recurso Jerárquica AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre**, no guarda relación con lo establecido en el párrafo III del art. 211 de la Ley N° 2492 incorporado mediante Ley N° 3092, referente al contenido de las resoluciones emitidas por la AIT, que señala: "...III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifique su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme a la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundadamente del mismo..." (Sic.), lo cual demuestra que al tomar como base de la anulación de obrados el párrafo II del art. 36 de la Ley N° 2341 el mismo fue aplicado de manera rígida, ya que no observaron lo establecido por el Tribunal Supremo de Justicia que estableció que el citado artículo se constituye en la excepción para anular obrados, y para ser aplicado necesariamente se debe demostrar el estado de indefensión dentro del proceso, lo que no ocurrió durante el desarrollo del proceso sancionador.

Asimismo, la entidad recurrente hizo referencia al principio de verdad material que se debe tener presente en todo procedimiento sancionador, citando diferentes Sentencias Constitucionales como la: 1662/2012 de 1 de octubre, 796/2010-R de 2 de agosto y 0731/2010 de 26 de julio, concluyendo que la AGIT no debió observar la inconsistencia de datos de la contribuyente como ser su dirección o NIT en la resolución sancionatoria, ya que la contribuyente nunca señaló dicho extremo, así como nunca la impugnó fundadamente dentro de los recursos que la ley le otorga; por lo que en la línea del Tribunal Supremo de Justicia no precede la anulabilidad de obrados por simples aspectos formales validados por las partes dentro del procedimiento.

**La AGIT en la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 no aplicó el principio de trascendencia.**- La entidad recurrente señaló que la AGIT al anular la resolución del recurso de alzada hasta la resolución sancionatoria N° 18-0310-15 por inconsistencia en los datos de la dirección y NIT de la contribuyente, no incidió en el establecimiento de la sanción tributaria impuesta, porque se llegaría a los mismos resultados, al haberse demostrado que la contribuyente cometió efectivamente la contravención tributaria de no emisión de factura, conforme establecen las Sentencias Constitucionales N°

1262/2004-R de 10 de agosto y N° 0876/2012 de 20 de agosto; sin embargo la contribuyente a tiempo de interponer el recurso de alzada así como el recurso jerárquico no demostró, no solicitó y menos señaló que los errores en los datos de su dirección o número de NIT, le hubiesen ocasionado algún perjuicio cierto e irreparable a fin de que proceda la nulidad o anulabilidad, más al contrario quedó demostrada la intensa participación de la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez durante el desarrollo del proceso sancionador, como ante la AIT.

**La AGIT falló de forma ultra petita, resolviendo aspectos que nunca fueron reclamados por la contribuyente.-** Al respecto, la entidad recurrente señaló, que con la emisión de la Resolución ARIT-LPZ/RA.0750/2015, se indicó que la sanción por la contravención cometida fue correcta y plenamente respaldada por los arts. 164, 168 y 170 de la Ley N° 2492, por lo que confirmó la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, al haberse evidenciado que la venta de carnes frías fue efectiva, y sin la emisión de la factura correspondiente, siendo este el aspecto de fondo del proceso sancionador realizado, en ese orden la ARIT realizó el análisis del caso, conforme a lo impugnado por la contribuyente en su recurso de alzada; sin embargo y de manera extralimitada la AGIT en su resolución hoy impugnada resolvió anular la resolución emitida por la ARIT, por evidenciar la existencia de un vicio procesal sin fundamentar adecuadamente su decisión, ya que la resolución sancionatoria no identificaría correctamente los datos del sujeto pasivo, anulando obrados con reposición hasta la R.S. N° 18-0310-15 de 24 de abril, sin que dicho vicio hubiese sido observado o impugnado por parte de la recurrente, por lo que dicho fallo resulta ser ULTRA PETITA, ya que resolvió aspectos que nunca fueron reclamados oportunamente por la contribuyente, ya que la misma solo impugnó respecto a que supuestamente no se llegó a efectuar la venta por la cual no emitió la respectiva factura (aspecto que fue desvirtuado en la etapa de alzada y en jerárquica), vulnerando su derecho al debido proceso y a la defensa, al principio de economía procesal, ya que ni en la etapa de alzada ni en la etapa jerárquica, la administración tributaria pudo ofrecer la defensa correspondiente a este aspecto observado por la AGIT, respecto al domicilio y al NIT de la contribuyente en la parte resolutive de la resolución sancionatoria, generando una situación de desigualdad entre las partes regulados por el art. 119 par. I de la CPE, yendo también contra el principio de la congruencia establecido en el art. 115-II de la CPE, en mérito al cual hizo referencia algunos fallos constitucionales.



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

De igual forma, señaló que de acuerdo al art. 251 del Código de Procedimiento Civil que a la letra dice: I *“Ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por ley. II Las violaciones que no se acusaren o las que acusadas no implicaren nulidad por disposición expresa de la ley, darán lugar a reprensión, apercibimiento...”*, dicho artículo mantiene el principio de que no hay nulidad sin ley que la establezca expresamente, en el apartado II se refiere al principio de convalidación, en virtud del cual, en el derecho procesal civil, se convalida por el consentimiento expreso de las partes afectadas. Aplicando la teoría de la finalidad del acto, la nulidad no procede si el acto, aunque irregular, ha logrado el fin, al que estaba destinado, salvo que hubiese ocasionado indefensión, situación que no sucedió en el presente caso.

Volviendo el recurrente a manifestar que: la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, no guarda relación con lo establecido en el párrafo III del artículo 211 de la Ley N° 2492 incorporado por Ley N° 3092, que demuestra que al tomar como base de la anulación de obrados e I art. 36 de la Ley N° 2341, la cual fue aplicada rígidamente, sin observar lo establecido por el mismo TSJ, quien señaló que los referidos artículos se constituyen en la excepción, y que para su aplicación se debe necesariamente demostrar el estado de indefensión ocasionado al procesado, lo que no ocurrió en el presente caso, debido a que la contribuyente asumió ejerció estrictamente su derecho y nunca reclamó aquellos extremos.

Por otra parte, se debe dejar claramente establecido que de conformidad a los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, le otorga a la administración tributaria, facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, habiéndose evidenciado que la contribuyente **incurrió en el incumplimiento de la emisión de factura y sí se llevó a cabo el perfeccionamiento del hecho generador**, estando claramente justificada la sanción aplicada, realizada conforme a normativa tributaria aplicable, por lo que retrotraer obrados por simples aspectos de forma, significaría vulnerar el **principio de economía procesal** establecido en el inc. k) del art. 4 de la Ley N° 2341, ya que se llegaría a los mismos resultados.

**La Autoridad General de Impugnación Tributaria con la emisión del recurso jerárquico vulneró el principio de economía procesal.**- El recurrente sostuvo que la nulidad dispuesta por la AGIT, por supuestas vulneraciones

cometidas por la administración tributaria a momento de emitir la resolución sancionatoria N° 18-0310-15, vulnerando supuestamente el art. 115 de la CPE, que señala: *"I. Toda persona será protegida, oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta y oportuna, gratuita y transparente y sin dilaciones"*, en cuyo comprendido la AGIT no dio cumplimiento al principio de economía procesal, toda vez que este principio se refiere no solo a actos procesales, sino a las expensas y gastos que ellos impliquen, principio que se encuentra previsto en el inciso k) del art. 4 de la Ley N° 2341, con relación a los principios generales de la actividad administrativa, por lo que a la AGIT le correspondía emitir pronunciamiento sobre el fondo de la problemática planteada, estableciendo si corresponde o no la exención solicitada por la contribuyente, teniendo total facultad para hacerlo y no disponer la nulidad del acto impugnado, ya que dicha actuación es una dilación innecesaria, y lo único que ocasionará es que se llegue al mismo resultado, por tanto, solicitó se aplique en el presente caso el principio de trascendencia, al advertirse vulneración de derecho al debido proceso, el acceso oportuno y eficaz de la justicia y la seguridad jurídica por parte de la AGIT para con la administración tributaria, puesto que no revisó los antecedentes administrativos remitidos a momento de dar la respuesta al recurso de alzada.

#### **I.4. Petitorio**

Concluyo, solicitando se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre y en consecuencia declarar firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril por corresponder en derecho.

#### **II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La respuesta negativa a la demanda de fojas 45 a 52 y vlt., que inicialmente fue presentada vía fax de fs. 27 a 42, habiéndose providenciado la misma a fojas 72 del cuaderno procesal, dándose por apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 43), ordenándose su traslado para la réplica, la que en síntesis dice:

##### **II.1. Responde negativamente a la demanda**





La entidad demandada señaló, que la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, demostró una falta de argumentación técnico jurídico, por cuanto solo expresó y reprodujo textualmente argumentos y Sentencias Constitucionales por demás generales y no aplicables al presente caso, lo que se traduce en un desconocimiento de los requisitos indispensables para la interposición del presente proceso, incumpliendo el art. 127 del CPC y 110 del Código Procesal Civil, exigencias procesales que no contempla la presente demanda, más aún cuando la parte demandante tiene la carga procesal de establecer la existencia de violación expresa de la ley por parte de la AIT, así como fundar la interpretación errónea de la ley, para perseguir la correcta aplicación de la norma, limitándose a solicitar se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre y declare firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril de 2015, como se podrá verificar en el petitum de la demanda, el demandante no señaló nada sobre la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0750/2015 de 14 de septiembre, la cual confirmó la Resolución Sancionatoria antes mencionada, por lo que resulta incongruente que la demanda solo pretenda la revocatoria total de la resolución jerárquica y se confirme la resolución sancionatoria, cuando existe una resolución de alzada que confirmó la pretensión del ahora demandante y fue aceptada por el mismo, aspectos que atentan a las normas procesales, que no pueden ser subsanados de oficio por el tribunal, ni complementados bajo el principio de preclusión, igualdad y debido proceso.

## **II.2. En cuanto al fondo de la demanda**

En el presente punto la parte demandada consideró que se debe aclarar que el mismo demandante confesó y confirmó que existen errores de forma en la Resolución Sancionatoria, que para la administración tributaria no vulneran derechos ni garantías constitucionales, aspecto totalmente falso, toda vez que en antecedentes según consta en Acta de Infracción N° 00111205, funcionarios de la administración tributaria se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez, **habiendo constatado que se incumplió con la emisión de la respectiva factura en la venta de un surtido de carnes frías** por Bs. 15, por lo que intervino la factura N° 9304, y se solicitó emitir la factura N° 9305, que fue entregada al cliente Flores, **extremo que incumplió lo establecido en los arts. 160, numeral 2; 161; 164; y 170 de la Ley N° 2492 y modificaciones de la Ley N° 317, correspondiendo la clausura**

**del establecimiento**, aclarando que es la segunda intervención y la modalidad correspondió a **observación directa**, que habiéndose presentado los descargos correspondientes por parte de la contribuyente, se pronunció la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, mediante la cual se resolvió sancionar a la misma con la clausura de 12 días del establecimiento comercial ubicado en la Av. Esteban Arce N° 1895-A, zona Villa Copacabana por tratarse de la segunda vez que incurre en la contravención al no emitir factura o nota fiscal.

Continuó señalando, que **existe incongruencia entre la ubicación del domicilio en el cual se desarrolló el operativo de control y la ubicación del domicilio respecto al cual debió ejecutarse la sanción**, toda vez que según acta de infracción y la consulta de padrón, la contribuyente se encuentra registrada con el NIT 4304162019 y declara como domicilio fiscal la **Av. 31 de Octubre N° 1530, zona Villa San Antonio Bajo**, sin embargo la resolución sancionatoria **dispone la clausura del establecimiento ubicado en la Av. Esteban Arce N° 1895-A piso PB zona Barrio Villa Copacabana y consigna un NIT diferente**, dichos aspectos inciden en el cumplimiento de la resolución sancionatoria a los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, ya que la parte resolutive no guarda relación con los fundamentos expuestos en la parte considerativa, ni con los datos correctos de la contribuyente, por lo que es incorrecta la interpretación de la administración tributaria al señalar que dichos datos no afectan y menos vulneren los elementos del debido proceso consagrado en el párrafo II del art. 115 de la CPE, numeral 6) del art. 68 de la Ley N° 2492, además de no cumplir con los elementos esenciales que todo acto administrativo debe tener conforme al art. 28 de la Ley N° 2341, tal situación **ocasionó que dicho acto administrativo no pueda alcanzar su fin**, conforme establece el párrafo II del art. 36 de la Ley N° 2341, aplicable por mandato del numeral 1, art. 74 de la Ley N° 2492; por lo que esta instancia se vio impedida de pronunciarse sobre los argumentos del recurso jerárquico interpuesto por la contribuyente, puesto que al haber evidenciado la existencia de un vicio que impide que el acto administrativo no pueda alcanzar su finalidad, corresponde anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0750/2015 de 14 septiembre.

La parte demandante acusó que la AGIT en la resolución del recurso jerárquico, no aplicó el principio de trascendencia, respecto a esta acusación la



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

AGIT señaló lo siguiente; que en la parte resolutive de la citada resolución señaló una dirección y NIT diferente al del sujeto pasivo, siendo incorrecto lo señalado por la administración, al indicar que la misma no incide en el establecimiento de la sanción administrativa tributaria, por lo que **es evidente que el vicio señalado por la AGIT es trascendental y vulnera el derecho del sujeto pasivo, en consideración al carácter de orden público, cualquier vulneración atentatoria a los derechos y garantías constitucionales deben ser observadas aún de oficio y en cualquier estado del proceso a fin de imponer sanciones que correspondan e identificando claramente al contraventor; no pudiendo convalida las infracciones advertidas, arrastrando un vicio de nulidad que afecta gravemente al debido proceso y el derecho a la defensa y la seguridad jurídica.**

Asimismo, los artículos 212, parágrafo I, inc. c); y 201 del CTB, establecen que las resoluciones que resuelven los recursos de alzada y jerárquico podrán ser también anulatorios con reposición hasta el vicio más antiguo, siendo que a la falta de una disposición expresa pueden ser aplicadas supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuyo art. 36 se señaló las causales de anulabilidad y de manera reglamentaria el art. 55 del D.S. N° 27113, que establecen que se puede disponer la anulación de **oficio** o a petición de parte, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. Debiendo considerarse también que el derecho al debido proceso consiste en la garantía de la legalidad procesal para proteger la libertad, la seguridad jurídica, la racionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales o administrativas.

Uno de los **elementos del debido proceso es el derecho a la defensa**, siendo su finalidad asegurar la efectiva realización de los principios procesales de contradicción y de igualdad, principios que imponen a los órganos judiciales el deber de evitar desequilibrios en la posición procesal de ambas partes, e impedir que la limitación de alguno de los litigantes pueda desembocar en una situación de indefensión prohibida por la Constitución.

Vinculado al principio del derecho a la defensa, se encuentra el **derecho a la comunicación previa y detallada de la acusación formulada**, previsto en el art. 8.2 inc. b) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y por el art. 14.3 inc. a) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, tratados

que forman parte del bloque de constitucionalidad de conformidad al art. 410 de la CPE, **este derecho es la facultad que tiene toda persona detenida, sospechosa o encausada por la participación en un ilícito a que se le informe de manera amplia y detallada, los hechos presuntamente ilegales en los que habría incurrido y le son inculcados, imputados o acusados, y el mismo, debe ser ejercido tanto en la vía judicial como en la administrativa.**

De igual forma, se hizo referencia al **principio de congruencia**, sosteniendo que es parte del derecho al debido proceso, citando la Sentencia Constitucional 1009/2003-R de 18 de julio, señalando al respecto que toda resolución debe respetar la congruencia interna, contener criterios lógicos y coherentes entre los fundamentos expuestos **en la parte considerativa con la parte resolutive del fallo**, es decir, guardar relación entre lo pedido y lo resuelto, que permita entender la resolución sin dar lugar a diversas interpretaciones o contradicciones entre sí, de allí surge la exigencia de que toda resolución debe ser expresa, completa, legítima clara y **lógica**, la exigencia de congruencia, debe ser acatada también por los tribunales de impugnación, toda vez que una resolución incongruente, no permite cumplir con eficacia la resolución y por ende, no brinda la tutela judicial solicitada, la congruencia constituye un requisito de validez para todo fallo, respaldando lo expresado precedentemente a través de la Sentencia 136/2013 de 18 de abril, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, referida al principio de trascendencia, misma que indica: *"En cuanto al principio de trascendencia, su aplicación va dirigida a evitar que se produzca la nulidad por la nulidad; se trata de una reacción contra el formalismo, de modo tal que no puede pretenderse la nulidad **si correlativamente no hay perjuicio.**"*

*En la especie, la Superintendencia Tributaria General en resguardo de los derechos del contribuyente consagrados por el art. 68 numerales 6) y 10) de la Ley N° 2492, y con el objeto de evitar vicios procesales posteriores, al pronunciar la Resolución en Recurso Jerárquico, **realizó una correcta y objetiva aplicación del derecho**, como se tiene expresado en el Num. X de la Fundamentación Técnico-Jurídica de la Resolución Jerárquica impugnada, al referirse al párrafo II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en relación con el art. 74-I de la Ley N° 2492, que se refiere a la anulabilidad y no a*



la nulidad que regula el art. 35 de la Ley del Procedimiento Administrativo, como erróneamente señala el demandante”.

En este punto la parte demanda, se limitó solamente a mencionar la observación que realizó la entidad actora, en relación a que la “**AGIT falló de forma ultra petita, resolviendo aspectos que nunca fueron reclamados por la contribuyente**”, fundamentando al respecto en el punto cuatro.

Otro de los argumentos del demandante es: “*La AGIT con la emisión de la resolución del recurso jerárquico vulneró el principio de economía procesal*”, lo señalado por la administración tributaria, no corresponde, toda vez que la AGIT no puede salvar los errores del Servicio de Impuestos Nacionales, violando el principio de seguridad jurídica, imparcialidad y el debido proceso, no puede ingresar a temas de fondo del recurso de alzada y jerárquico cuando estableció que existe vicios de nulidad que afecten derechos constitucionales, la entidad demandante pretende que la AGIT prescinda de la aplicación del art. 36 de la Ley N° 2341 (LPA), que señala que los actos administrativos son anulables cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico y solo se determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, además, la fundamentación de un acto, que lleva a la administración a crear derechos o limitarlos, favorecer o sancionar a los administrados, constituye un elemento fundamental de la garantía del debido proceso, reconocido por el art. 115 y siguientes de la CPE y el art. 68 del CTB; la resolución jerárquica impugnada expuso un amplio análisis respecto a los vicios de nulidad encontrados en el acto administrativo emitido por la administración tributaria, en cumplimiento a la Sentencia Constitucional N° 0863/2003- R, que señaló: “...el juez o tribunal ad quem, **no puede ir más allá de lo pedido, salvo en los casos en que los vicios de nulidad constituyan lesiones a derechos y garantías constitucionales** como cuando la nulidad esté expresamente prevista por ley”, situación que se dio en el presente caso, habiéndose demostrado que se vulneraron derechos constitucionales como lo son el debido proceso y el derecho a la defensa, así también el demandante apoyó su fundamentación en la Sentencia N° 171/2012, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, que ratifica que de ninguna forma y bajo ninguna circunstancia se emitió un fallo ultra petita, consecuentemente, las exposiciones de la AGIT contienen afirmaciones claras que explican las conclusiones, por lo que existiendo

razonamientos precisos en la resolución del recurso jerárquico, el demandante debe demostrar con razonamientos de carácter jurídico, las razones por las cuales cree que su pretensión no fue correctamente valorada por la AGIT, que de la lectura de la demanda se observa que los argumentos utilizados son aspectos subjetivos que no respaldan la pretensión del demandante, por lo que solicitó declarar improbada la demanda.

### **II.3. Petitorio**

Manifestó que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, se declare improbada la demanda contencioso administrativo, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## **III. DE LA CONTESTACIÓN DEL TERCER INTERESADO**

### **III.1. Antecedentes y relación de hechos**

Sostuvo que el 30 de octubre de 2014, funcionarios del SIN se hicieron presentes en su establecimiento comercial ubicado en la Av. 31 de octubre N° 1530 de la zona de bajo San Antonio de la ciudad de La Paz, con la finalidad de realizar un operativo, en el cual se le acusó de no emitir factura por la venta de carnes frías por un valor de Bs. 24.-, labrándose el Acta de Infracción N° 00111205, sin embargo dicha venta nunca se concretó, es decir, nunca se entregó el producto y nunca se recibió el dinero, por lo que no hubo evasión y no puede haber sanción alguna cuando no hubo la transacción y menos la infracción.

A fin de hacer prevalecer sus derechos se hizo presente en las oficinas de impuestos, adjuntando las notas y documentación que correspondía, a fin de realizar el descargo correspondiente, cuando se le notificó con la resolución sancionatoria interpuso el recurso de revocatoria, recurso que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA/0750/2015, la cual confirmó la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15, por lo que interpuso recurso jerárquico, mediante el cual hace conocer a las autoridades que dicha venta nunca se concretó y la factura intervenida en realidad fue otra, aspecto que no mencionó la administración tributaria, extremo que demuestra el error cometido en todo el proceso sancionatorio.



### **III.2. Fundamentación de derecho**

La resolución pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que pese a no pronunciarse en el fondo del recurso jerárquico, identificó claramente que la resolución sancionatoria estaba viciada y debe ser anulada, ya que de acuerdo a la Ley 2341 del Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002, en su art. 28 (habla de los elementos esenciales del acto administrativo), este artículo establece claramente los elementos que debe contener un acto administrativo, la imprecisión u oscuridad del objeto hace también defectuoso al acto y sucede cuando es incierto en cuanto a qué especie de acto es, o a qué personas o cosas afecta, asimismo la identificación del sujeto pasivo rotulado con el número de NIT, discrepa también en la misma resolución y esta es una imprecisión esencial, lo que ocasiona finalmente la anulación no solo de la resolución de alzada, sino hasta la misma resolución sancionatoria por contener vicios, es en este sentido, que se refirió también al art. 36 de la Ley 2341 que establece los casos en los cuales procede la anulabilidad, en cuanto al fondo de su reclamó citó al Código Tributario en sus art.16 (definición) y art. 17 (perfeccionamiento), finalmente recalca que su persona no ha ejecutado la transacción, no ha recibido ningún pago, ni ha entregado ningún producto, por lo que no existe hecho generador y se encuentra exenta de cancelar cualquier tipo de tributo.

### **III. 3. Petitorio**

Solicitó declarar improbadamente en todas sus partes la demanda planteada por la Lic. Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital de La Paz II, por los argumentos claramente referidos en la relación de hecho y en la fundamentación de derecho.

### **IV. AUTOS PARA SENTENCIA**

Teniéndose por renunciado el derecho a la réplica y dúplica, a fs. 132 se decretó autos para sentencia.

### **V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

Los antecedentes administrativos y procesales dentro de la presente acción son los siguientes:

1.- El 30 de octubre de 2014 funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales se hicieron presentes en el establecimiento comercial de la señora Cynthia Lorena Atristain Sánchez, con la finalidad de llevar a cabo un operativo, mismo que concluyó con el levantamiento del Acta de Infracción N° 00111205,

por no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, habiéndose constatado que se incumplió con la emisión de la factura por la venta de un surtido de carnes frías, por un monto de Bs15.- por lo que se intervino la Factura N° 9304, con Número de Autorización N° 250100286177, de igual manera se solicitó la emisión de la Factura N° 9305 siguiente a la intervenida, con el fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria; la segunda factura emitida se entregó al cliente Flores, aclarando que se trata de una segunda intervención, la modalidad del operativo corresponde a Observación Directa, otorgándose el plazo de 20 días para presentar sus descargos y/o efectuar el pago correspondiente (fs. 2 y 3 de antecedentes administrativos).

2.- Mediante nota del 31 de octubre de 2014, Cynthia L. Atristain presentó recurso de revocatoria al acta de infracción, a través de la cual señaló que el día de la intervención ingresó una pareja de clientes al establecimiento solicitando se les venda pan molde San Gabriel que su costo es de 10 Bs. y un surtido de carnes frías de un valor de 14 bs., dicha cliente efectuó el pago con un billete de Bs. 200, a lo cual la vendedora rechazó por no tener cambio, indicando el cliente que iría al banco que se encontraba cerca y volvería a cancelar el monto de los productos solicitados, en ese momento de la salida del cliente, ingresaron las fedatarias sin presentar su identificación, atropellando a su vendedora, exigiendo se les entregara el talonario de facturas para dicha intervención con la excusa que ellas vieron que no se emitió la factura al cliente que estaba de salida, la vendedora sorprendida intentó explicar que la venta no se formalizó por lo que no podía entregar factura, en ese momento ingresó otra cliente de apellido Flores, la cual le solicitó a la vendedora la venta de un surtido de carnes frías por un valor de Bs. 15.-, venta que sí, se realizó y por la que se entregó la correspondiente factura con número 09305, posteriormente, las funcionarios de impuestos emitieron y entregaron a su vendedora el acta de infracción, seguidamente volvió a ingresar la señorita que dejó sus productos por falta de cambio y le entregó a la vendedora Bs. 30.- para cancelar los productos antes descritos y se emitió la correspondiente factura con número 09306, en consideración a estos hechos, la contribuyente insistió que los funcionarios de impuestos mienten al aseverar que el acta de infracción se emitió por una venta de Bs. 15, cuando el pedido del primer cliente por el que fue intervenido el establecimiento fue de Bs24, venta que no se realizó por falta de sueltos.





*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

3.- El 15 de diciembre de 2014, la administración tributaria emitió el Informe de Actuaciones con número de Cite: SIN/GDLPZ-II/DF/PCF/INF/9133/2014, dicho informe indicó que los fundamentos expuestos por la contribuyente, no se ajustan a la verdad, toda vez que al momento en el cual se intervino el establecimiento comercial ubicado en la avenida 31 de octubre N° 1530 zona/barrio Villa San Antonio Bajo en la modalidad observación directa se pudo constatar que la venta del producto si se realizó y además el cliente ocasional Sr. Flores al cual se le entrevistó y preguntó sí, se le extendió factura, a lo cual el indicó que no, por lo que se ingresó al establecimiento a verificar a través del respectivo talonario de facturas, en el cual no figuraba la venta realizada, en consecuencia, se exhortó a emitir la factura por el importe no facturado al cliente, quien agradeció que se entregue su factura, resaltando una vez más que es mentira todo lo argumentado por la contribuyente en su carta posterior a la intervención.

4.- La Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, resolvió sancionar al contribuyente Atristain Sánchez Cynthia Lorena, con la clausura por doce (12) días del establecimiento, ubicado en la Av. Esteban Arce N° 1895-A, piso PB Zona/Barrio Villa Copacabana, por haber incurrido en la contravención por segunda vez de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de un surtido de carnes frías, disponiendo se comuniquen a la contribuyente Atristain Sánchez Cynthia Lorena en calidad de titular del NIT 4300942017; resolución con la cual la contribuyente fue debidamente notificada el 20 de mayo de 2015.

5.- El 14 de septiembre de 2015, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria-La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0750/2015, mediante la cual se resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril de 2015, emitida por la Gerencia Distrital II del Servicio de Impuestos Nacionales contra Cynthia Lorena Atristain Sánchez, consecuentemente, se mantiene firme y subsistente la sanción de clausura de doce (12) días del establecimiento comercial intervenido, descrito en el Acta de Infracción N° 00111205 de 30 de octubre de 2014, todo de conformidad al art. 164 parágrafo II de la Ley 2492, habiendo sido debidamente notificada la contribuyente con dicha resolución el 16 de septiembre de 2015.

6.- El 23 de noviembre de 2015, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015, a

través de la cual se evidenció que existe incongruencia entre la ubicación del domicilio en el cual se desarrolló el operativo de control y la ubicación del domicilio respecto al cual debe ejecutarse la sanción, toda vez que según el acta de infracción y la consulta de padrón, la contribuyente se encuentra registrada con el **NIT 4304162019** y declara como domicilio fiscal la **Avenida 31 de Octubre N° 1530, Zona: Villa San Antonio Bajo**, sin embargo la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15, dispone la sanción de la **"Clausura por doce (12) días"** en el establecimiento ubicado en la **Avenida Esteban Arce N° 1895/A piso PB Zona/Barrio Villa Copacabana"** y adicionalmente, consigna un NIT diferente, aspectos que inciden en el cumplimiento de la resolución sancionatoria a los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, puesto que la parte resolutive no guarda relación con los fundamentos expuestos en la parte considerativa, ni con los datos de la contribuyente, en consecuencia, y en base a los fundamentos técnicos jurídicos el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resuelve anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0750/2015 de 14 de septiembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por Cynthia Lorena Atristain Sánchez contra la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril de 2015 inclusive, debiendo la administración tributaria emitir nueva resolución en la que identifique en forma clara los datos del sujeto pasivo y la ubicación del establecimiento objeto de clausura, de conformidad al art. 212 inc. c) parágrafo I del Código Tributario, resolución que fue puesta en conocimiento de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante notificación por cédula el día martes 1 de diciembre de 2015 a horas 10:50.

## **VI. 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 objeto de la controversia se circunscribe en determinar si es correcta la determinación emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril de 2015, en la cual, se evidenció imprecisión en la identificación del NIT y dirección del establecimiento del sujeto pasivo, donde debe ejecutarse la sanción impuesta por



la administración tributaria, dentro del proceso administrativo sancionatorio, promovido a instancias de la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez.

## VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

### VII.1. Fundamentos jurídicos

#### VII.1. 1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, es el camino que utiliza el derecho procesal para resolver un conflicto suscitado oportunamente, en el que se deben respetar principios procesales como el Derecho a la Defensa y Debido Proceso; es la vía por la que el administrado puede oponerse a la decisión de la administración (resolución administrativa) en los casos en que hubiere oposición de este, al entender que la administración lesionó su derecho particular o privado, en esta relación por un lado se tiene al Estado administrador de la actividad y por el otro al particular sujeto a esa administración, control o regulación que por la decisión de la administración en su caso particular, ve afectados sus derechos, por lo que, antes de interponer el proceso contencioso administrativo, debe previamente acudir a la vía administrativa agotando todos los medios de impugnación que ella contempla (agotamiento de la vía administrativa), sin cuya concurrencia no es posible el ejercicio de la acción o proceso contencioso administrativo, como manda el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, que establece: *"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"*, siendo el papel de la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia; para la resolución de la presente controversia, por la naturaleza de este proceso, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, siendo su objeto principal 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, que abre la competencia del Tribunal Supremo de Justicia; 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 la Autoridad General de Impugnación Tributaria; todo al tenor de lo dispuesto por el arts. 2.2 y 4 de la Ley 620.

#### **VII.1.2. La facultad de verificación de la administración tributaria y debido proceso.**

Conforme a la normativa vigente, la administración tributaria evidentemente se encuentra facultada para realizar controles y operativos para verificar el cumplimiento de normas tributarias, constituyéndose en sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Al respecto, el art. 21 del CTB, señala que posee facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en la señalada norma, de igual manera el art. 100 de la misma disposición legal, establece que, la Administración Tributaria, dispondrá de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación y por ello el art. 170 del CTB, faculta a la Administración Tributaria para verificar de oficio el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control y cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria deben elaborar un acta de infracción.

Sin embargo, el legislador estableció parámetros para el ejercicio de esa potestad tributaria, que si bien se reconoce en un marco extenso y general, no es menos cierto que al momento de ejercerse esas facultades, para lograr el cumplimiento oportuno de recaudar la deuda tributaria; deben desarrollarlas de la manera idónea y transparente, traducidas en actuaciones que otorgan veracidad y credibilidad además de actuar siempre en resguardo de los derechos constitucionalmente reconocidos a favor del contribuyente que constituye el sujeto pasivo de la relación tributaria.

En consideración a que se emitieron normas que vulneraban esos derechos constitucionales, dentro del procedimiento de verificación de la emisión de las facturas y su correspondiente sanción, mediante la SCP.0100/2014 de 10



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

de enero, se declararon inconstitucionales estableciendo en su ratio decidendi lo siguiente:“(... )respecto a la facultad sancionadora del Estado, constituida no solo por el derecho penal, sino también por el derecho administrativo sancionador, es evidente que, en virtud al principio de supremacía constitucional (art. 410 de la CPE), las normas sustantivas y procesales que se crean para el efecto, deben estar enmarcadas en las normas constitucionales, donde tiene un rol fundamental la parte dogmática de la Constitución Política del Estado, pero también en las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad”.

(...) “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”.

“Por otra parte, debe considerarse que tanto en el ámbito del derecho penal como en el ámbito del derecho administrativo sancionador, al que le son aplicables los principios de aquél, aunque en menor intensidad, rige el principio de culpabilidad, que se asienta en la dignidad de las personas; principio en virtud del cual está vedada la responsabilidad sin culpa, es decir, la responsabilidad puramente objetiva (responsabilidad por los resultados), debiendo en todo caso considerarse que la regla es que para la imposición de las sanciones administrativas, se exija por lo menos la culpa, y sólo de manera excepcional se pueda sancionar por pura responsabilidad objetiva, tomando en cuenta la naturaleza de la sanción y el grado de afectación a los derechos del administrado”.

(...) Debe señalarse que la vulneración del derecho al debido proceso no encuentra justificativo en la finalidad de luchar contra la evasión fiscal, que se

encuentra prevista en el art. 325 de la CPE, pues ésta bajo ninguna circunstancia puede suprimir un derecho fundamental, como efectivamente sucede con la disposición legal que ahora se analiza. En ese sentido, si bien el legislador pudo haber considerado la clausura de los locales comerciales como sanción tendiente a luchar contra la evasión fiscal, debió precautelar la vigencia de los derechos fundamentales, garantizando el debido proceso, para que el administrado tenga la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, ofrecer sus descargos y pruebas en el ejercicio del derecho a la defensa, exponiendo ante las autoridades correspondientes las razones y motivos por las que incurrió en dicha falta; entonces, comprobada la contravención tributaria, sin necesidad de afectar a los derechos fundamentales y garantías constitucionales, resultaba legítima la medida de clausura del establecimiento comercial, siempre que dicha penalidad cumpliera con las exigencias y estándares de un proceso justo y equitativo; es decir, que la sanción haya surgido de un proceso, en el que se respete su contenido esencial, garantizando el derecho a la defensa del administrado, para que éste, una vez conocido el cargo por el que se le acusa, tenga la posibilidad de presentar las pruebas que desvirtúen la acusación, así como la posibilidad de impugnar la resolución sancionatoria aplicada contra él”.

Consiguientemente, conforme a los razonamientos desarrollados en el Fundamento Jurídico III-4 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, la imposición de la sanción de clausura del establecimiento comercial tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales. En ese orden de cosas, la directa imposición de la sanción de clausura de locales comerciales, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente 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 CPE; asimismo, tal medida afecta el derecho al trabajo de los administrados, porque con la clausura del local comercial, efectivamente se ven restringidos en generar recursos económicos y, con ello incluso se estaría ante una afectación de otros derechos conexos, como la alimentación, dejando de lado el mandato constitucional de proteger el derecho al trabajo en condiciones estables, equitativas y satisfactorias en todas sus formas; (...)

De igual forma, los arts. ya citados en la sentencia constitucional que antecede 115-II y 119-II de la Constitución Política del Estado (CPE), propugnan



*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido al respecto por otra Sentencia Constitucional (SC) N° 2798/2010-R de 10 de diciembre, que indicó: *"...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, 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 sus derechos"*.

Respecto a los derechos ya manifestados en las líneas que preceden, como, el derecho al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia también al art. 68 núm. 6) de la Ley 2492 CTB, misma que prevé como derechos del sujeto pasivo; *"al debido proceso..."*. En esa misma lógica el art. 36-II de la Ley 2341 (LPA), establece que será nulo un acto cuando; *"(...) el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión del interesado"* norma que concuerda plenamente con el art. 55 del DS N° 27113 Reglamento a la LPA, que establece; *"...será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público..."*. Estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se deje en indefensión a los administrados o se afecte al orden público, pues ratificar que, *"la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias"*.

En ese sentido la Sentencia Constitucional N° 1756/2011-R de 7 de noviembre señaló: *"En mérito a lo anteriormente desarrollado, y tomando en cuenta el nuevo entendimiento asumido por el Tribunal Constitucional mediante su jurisprudencia, es necesario concluir recalcando que este derecho fundamental no se satisface solamente con el cumplimiento mecánico de las reglas formales, sino que tiene una naturaleza protectora de fondo, es decir, que si bien es importante el tratar de que se logre el objetivo de llevar adelante un proceso -sea este administrativo o judicial- sin errores formales, es aún más importante, si cabe el término, el velar por un orden justo, o mejor dicho en otras palabras, velar por la justicia material"*.

Por otra parte, analizando las previsiones de los arts. 27 y siguientes de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, que se aplica de manera supletoria a

materia Tributaria, dentro de los procedimientos tributarios administrativos, conforme permite el art. 74 numeral 1° del CTB., se establece que los actos administrativos, que constituyen toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública de alcance general o particular, emitidas en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en dicha ley que producen efecto jurídicos sobre el administrado, este es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume su legitimidad.

Para ello, debe contener los requisitos de competencia, causa, objeto del procedimiento debidamente cumplido en mérito a su normativa, el fundamento y la finalidad, todo enmarcado al ordenamiento jurídico correspondiente, es decir deben ser proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico pertinente.

### **VII.1.3. Principio de congruencia.**

Así también, es oportuno analizar el **principio de congruencia**, al respecto; la jurisprudencia constitucional ha desarrollado dicho principio mediante la Sentencia Constitucional N° 0486/2010-R de 5 de julio ha emitido el siguiente razonamiento en el siguiente sentido: *"El principio de congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto, contradice el principio procesal de congruencia; la Resolución de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica de primera y/o segunda instancia"*, así también en la Sentencia Constitucional N° 0863/2003-R de 25 de junio ha señalado lo siguiente: *"...el Juez o Tribunal ad quem, no puede ir más allá de lo pedido, salvo en los casos en que los vicios de nulidad constituyan lesiones a derechos y garantías constitucionales como cuando la nulidad esté expresamente prevista por ley"* (las negrillas son nuestras).

En el ámbito doctrinario tenemos el criterio de HERNANDO DEVIS ECHANDÍA, quien en su obra Teoría General del Proceso, II (Editorial Universidad, Argentina, 1985), define como *"el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público"*





*Estado Plurinacional de Bolivia*  
*Órgano Judicial*

*o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas...”.*

Es importante tener presente que en cualquier etapa que un procedimiento judicial o administrativo -incluso en su faz disciplinaria- se respete los derechos subjetivos e intereses legítimos de la o el procesado, de forma tal que estos no resulten lesionados por actuaciones arbitrarias o actos discrecionalmente opuestos a la norma constitucional, cualquiera sea naturaleza. Por ello, se debe velar que todo procedimiento que en su generalidad involucre el establecimiento de un eventual cargo para la también eventual imposición de una sanción, sea desarrollado y materializado de forma objetiva, teniendo como finalidad determinar la verdad de los hechos y el ejercicio del derecho a la defensa.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia establecen una serie de componentes –no limitativos- del debido proceso, distinguiendo dos planos en su material desarrollo, uno conformado por los derechos que deben asistir a las partes; y, un segundo, relativo a los procedimientos propiamente dichos.

En el primer caso, comprende al debido proceso: **i) El derecho al juez natural; ii) El derecho a la defensa**, que a su vez involucra una serie de derechos y principios tendientes al respeto y ejercicio eficaz de –valga la redundancia- una defensa amplia expedita en el trámite de procesamiento, que básicamente deba estar comprendida por: **ii.1) El derecho a la imputación de los hechos acusados**, incluyendo una acusación formal, descriptiva, precisa y detallada del hecho, incluyendo además, una clara calificación legal, señalando los fundamentos de derecho de la acusación; **ii.2) El derecho de audiencia**, entendido como la intervención en el procedimiento, de realizar peticiones concernientes al hecho en trámite, de generar la prueba que se considere oportuna para respaldar la defensa, de controlar la actividad de las partes y de combatir sus argumentos y las pruebas de cargo; **iii) El derecho a una resolución congruente, es decir, la correspondencia entre acusación, prueba y decisorio, en virtud de que ésta tiene que fundamentarse en los hechos discutidos y pruebas recibidas en el procedimiento;** **iv) El derecho a la doble instancia**, que implica la posibilidad de que la decisión asumida, pueda ser pasible a revisión por una instancia superior, con el propósito de que se modifique la totalidad o parte e incluso pueda ser pasible de ser anulada.

En cuanto al segundo caso, es decir, los derechos inherentes al procedimiento se tiene: **a)** Libertad de acceso al expediente, por el que las partes o sus representantes tienen derecho a examinar, leer, copiar y pedir certificaciones relativas al procesamiento; **b)** Amplitud, libertad, inmediación y legitimidad de la prueba, por el que dado que la finalidad del procedimiento es la averiguación real de los hechos, se deberá investigar esa verdad objetiva y diligentemente, sin desatender ningún medio legítimo de prueba, sobre todo si ofrecida por la defensa no resulta manifiestamente impertinente o repetitiva; **c)** Comunidad de la prueba, es decir que los elementos probatorios una vez introducidos al procedimiento le sean comunes a las partes; **d)** Valoración razonable de la prueba.

Asimismo, el Auto Supremo 562 de 1 de octubre de 2004, señaló como línea doctrinal: “Las normas procesales son de orden público y por consiguiente de cumplimiento obligatorio; si en obrados se observan defectos de procedimiento que constituyen defectos absolutos y atentan derechos fundamentales, deben ser corregidos de oficio por el Tribunal de Alzada o el de casación en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 15 de la Ley de Organización Judicial, aunque el recurrente no hubiera efectuado reclamo oportuno para su saneamiento, facultad que está restringida para casos donde se encuentren violaciones flagrantes al debido proceso y existan defectos absolutos que determinen nulidad. Además, en ningún fallo puede omitirse la fundamentación del mismo, no pudiendo ser reemplazado por la simple relación de documentos o la mención de los requerimientos de las partes; **tampoco puede existir incongruencia y contradicción entre los fundamentos expuestos en la parte considerativa con la resolutive**” (el subrayado y las negrillas son nuestras).

Finalmente referirnos al principio de trascendencia, en virtud del cual no hay nulidad de forma, si la alteración procesal no tiene trascendencia sobre las garantías esenciales de defensa en juicio. Es decir, que se impone para enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación del proceso y que suponga restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes. Responde a la máxima *“no hay nulidad sin perjuicio”*, es decir, que no puede hacerse valer la nulidad cuando la parte, mediante la infracción, no haya sufrido un perjuicio.



## VII.2. Análisis de la problemática.

De la demanda se establece que la controversia del presente proceso se centra en determinar si es correcta la decisión asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, razón por la cual, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, acusó a la Autoridad General de Impugnación Tributaria de aplicar un extremado formalismo en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1950/2015 de 23 de noviembre, violando el principio al debido proceso, el derecho a la defensa e inclusive el principio de economía procesal, considerando que la AGIT se extralimitó en su pronunciamiento señalando aspectos que no fueron impugnados, además de no aplicar el principio de trascendencia, finalmente fallando en forma ultra petita.

Ahora bien, de la revisión minuciosa de los antecedentes administrativos, se evidencia que la presente demanda tiene su origen en la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1950/2015 de 23 de noviembre, dentro del proceso administrativo iniciado por la administración tributaria contra Cynthia Lorena Atristain Sánchez, al haber incurrido por segunda vez, en la contravención de no emisión de factura, nota fiscal o documento, dicha resolución jerárquica anuló obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-310-15 de 24 de abril de 2015, al haberse advertido que en la resolución sancionatoria, existe inconsistencia entre la parte dispositiva y la considerativa, basando sus fundamentos en lo siguiente: A que, en el Acta de Infracción N° 111205, labrada por la funcionaria actuante de la administración tributaria, se hizo constar, que el 30 de octubre de 2014, se realizó en el establecimiento comercial de la contribuyente Cynthia Lorena Atristain Sánchez **con NIT 4304162019, ubicado en la Avenida 31 de octubre N° 1530 de la Zona: Villa San Antonio Bajo** (ver fs. 3 de Anexo I), el control operativo, utilizando el método de observación directa, donde se constató que no se emitió factura por la venta de un surtido de carnes frías, por Bs. 15, llegándose a intervenir la Factura N° 9304, asimismo se solicitó emitir la Factura N° 9305, la cual fue entregada al cliente, otorgándose un plazo de 20 días de descargo, por lo que la contribuyente presentó nota de descargo que fue evaluada por la administración tributaria, emitiéndose finalmente la Resolución

Sancionatoria N° 18-03140-15, que resolvió sancionar a la contribuyente con la clausura de doce (12) días del establecimiento comercial, ubicado en la **Avenida Esteban Arce N° 1895-A Piso PB Zona/Barrio Villa Copacabana y comunica a la contribuyente portadora del NIT 4300942017** (ver fs. 20 a 22 de Anexo I); de lo señalado se puede corroborar que es evidente que la resolución sancionatoria en su parte dispositiva, dispuso la clausura de un establecimiento comercial en una dirección y NIT distintos a donde se llevó a cabo originalmente el control operativo, existiendo una notoria incongruencia entre la parte dispositiva y la resolutoria de la resolución sancionatoria, extremo que claramente vulnera el debido proceso, al carecer de sus elementos esenciales.

En consecuencia, y del análisis de los antecedentes, principios y normas detalladas precedentemente, se advierte que lo manifestado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, es evidente, exponiendo acertadamente que la resolución sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, **no cumple con los elementos esenciales que todo acto administrativo debe tener, conforme establece el inc. c) del art. 28 de la Ley N° 2341, careciendo de objeto, el cual debe necesariamente ser materialmente posible, por cuanto, la citada resolución sancionatoria, en su parte dispositiva hizo referencia a un NIT y dirección distintos a los establecidos en su parte considerativa, mismos que difieren de los datos levantados o señalados en el Acta de Infracción N° 00111205 de 30 de octubre de 2014, en el momento en el que se llevó a cabo el operativo de control, lugar en el cual debe cumplirse la sanción impuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales, de lo contrario, significaría que dicha sanción se torne inejecutable por adolecer de un vicio, que hace imposible el cumplimiento de su respectiva finalidad, tal cual establece el párrafo II del art. 36 de la Ley N° 2341, atentando de esta manera a los derechos fundamentales reconocidos por el ordenamiento jurídico boliviano que rige la materia, así como al debido proceso consagrado por el art. 115, párrafo II de la CPE y 68, numeral 6) de la Ley N° 2492 "CTB"; por cuanto, no se puede alegar que la resolución del recurso jerárquico aplicó extremados formalismos, violando el principio del debido proceso, el derecho a la defensa, el principio de economía procesal, el principio de trascendencia o que la AGIT se extralimitó haciendo referencia a cuestiones que no fueron advertidas e impugnadas por la contribuyente,**



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

fallando de forma ultra petita al anular la resolución sancionatoria descrita anteriormente, caso contrario, significaría que las resoluciones emitidas por la administración tributaria se ejecuten en flagrante violación de los principios y normas que rigen la materia, haciendo inejecutables dichos fallos; pues, todo acto administrativo debe cumplir ciertos principios y formalidades establecidos en la norma, que producen efectos jurídicos sobre el administrado, siendo uno de estos, que dichos fallos sean ejecutables como se tiene referido anteriormente, resultando que la Resolución Sancionatoria N° 18-0310-15 de 24 de abril, es totalmente incongruente, al no existir relación entre los fundamentos que expuso en su parte considerativa con la dispositiva, respecto al-NIT y al domicilio, donde debe ejecutarse la sanción de clausura por doce (12) días, impuesta en la citada resolución sancionatoria, siendo un deber de la autoridad administrativa no soslayar este tipo de situaciones que se vayan advertir durante el desarrollo del proceso, debiendo proceder a enmendarlas en cualquier estado del procedimiento, tal cual establece el art. 55 del DS N° 27113 Reglamento a la LPA.

En ese contexto, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, no ha desconocido la normativa legal aplicable en el caso sub lite, ni ha incumplido su aplicación, conforme lo reclama la institución demandante.

### **VIII. Conclusiones**

En mérito al análisis realizado precedentemente, este tribunal, concluye que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos por la entidad demandante, no desvirtuaron de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

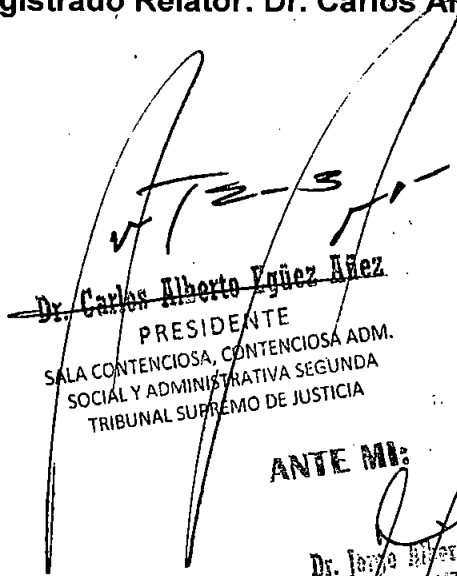
**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 14 a 20 y vlt., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia mantiene

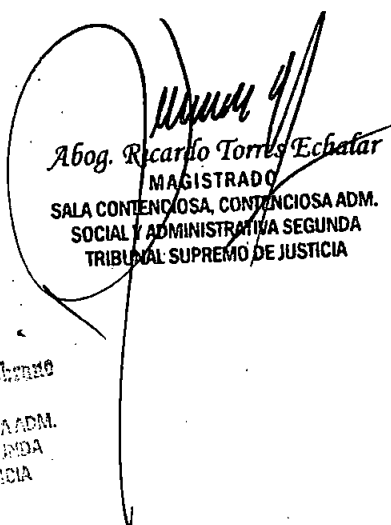
firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2015 de 23 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

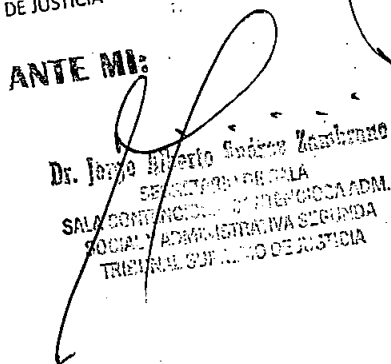
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal a quien corresponda, previa las formalidades de rigor.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

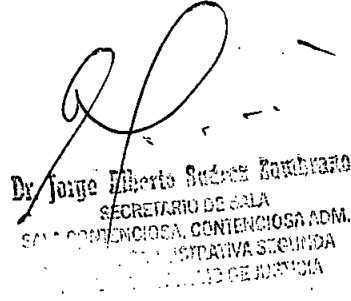
**Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez**

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

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

**ANTE MI:**  
  
**Dr. Jorge Alberto Suárez Zambrano**  
SECRETARIO DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA  
Sentencia N°.....169.....Fecha.....23/11/2018  
Libro Tomas de Razón N°.....I.....

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

16

Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial  
Tribunal Supremo de Justicia

---

**CITACIONES Y NOTIFICACIONES**

**EXP.47/2016**

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **16:40** minutos del día **JUEVES 03** de **ENERO**, del año **2019**.

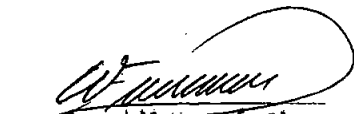
Notifique a:

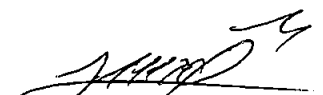
**AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT**  
**REPRESENTANTE: DANAY DAVID VALDIVIA CORIA**

Con **SENTENCIA N°169/2018**, de fecha **28 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:

TESTIGO

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

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