



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 113/16 - 17/06/16

H.R. N° 2830 - 23/06/16

GR-147/ELA-04/2011

17/06/16

11:24

SALA PLENA

*AM*

**SENTENCIA:** 624/2015.  
**FECHA:** Sucre, 10 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 215/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Heriberto Julio Tancara Calle, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fojas 31 a 34, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2011 de 14 de febrero, la contestación a la demanda de fojas 41 a 44, réplica, dúplica y los antecedentes procesales, y;

**CONSIDERANDO I (Argumentos de demanda):** Que la Administración Tributaria se constituyó en el domicilio fiscal de la contribuyente verificando que no realizó su inscripción en el Padrón Nacional de Contribuyentes, incumpliendo el art. 70.2 de la Ley 2492, motivo por el cual se emitió el Acta de Infracción N°600 de 5 de mayo de 2010, debiendo la contribuyente presentar descargos o efectuar el pago de la multa establecida por el art. 163 de la Ley 2492 y subnumeral 1.1 numeral 1, el anexo a) de la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0037-07, empero, la contribuyente no presentó descargos a su favor ni canceló el monto sancionado, por lo que la Administración Tributaria emitió Resolución Sancionatoria N° 18 0128 10, presentado la contribuyente recurso de alzada, resuelto por Resolución de Alzada ARIT/LPZ/RA N°0501/2010, no obstante, contra dicha resolución la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0098/2011 de 14 de febrero, confirmando la citada Resolución de Alzada, la misma que anulo obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Infracción N° 600.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante resolución jerárquica, señaló que la Administración Tributaria en Acta de Infracción y Resolución Sancionatoria fundamentaron la aplicación de la sanción con argumentos subjetivos y no legales, sin demostrar objetivamente, como es obligación de la misma y como se configuro la contravención de Omisión de Inscripción de los Registros Tributarios dispuesta por el art. 163 de la Ley 2492, no obstante, al momento de la inspección los fiscalizadores verificaron que la inscripción en los registros tributarios correspondían a la contribuyente, encontrándose debidamente fundamentada dicha Acta de Infracción conteniendo la relación de hechos y la norma vulnerada.

Asimismo en cuanto a la omisión de la Inscripción en los Registros Tributarios la autoridad demandada desconoce los preceptos legales del art. 65 de la Ley 2492 y art. 28.c) de la Ley 1178 con relación a la presunción de legitimidad y buena fe de los actos de los servidores públicos, entendiéndolo de las referidas normas que se debe presumir la buena fe de las actuaciones de los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales, de manera que la contribuyente es quien debió demostrar documentalmente que no le correspondía su inscripción a los registros tributarios y no solo señalar que su actividad es la artesanía.

Continúa manifestando que el art. 70.2 de la Ley 2492, señala como obligación del sujeto pasivo, el *“inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar datos que le fueran requeridos, comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria”*, aun así, la autoridad demandada citó el art. 18 de del Decreto Supremo(DS) N° 24484, modificado por el art. 2 del DS N° 27924 que establece como requisito, para excluirse del Régimen Tributario Simplificado a los contribuyentes que posean un capital de Bs1 a Bs12.000, empero, los fiscalizadores cuando efectuaron el operativo de control coercitivo, verificaron la inscripción en los registros tributarios y su incumplimiento por la contribuyente cuya actividad es la artesanía teniendo un capital mayor a Bs12.00 y que efectúa ventas anuales que superan lo establecido, tal cual dispone el art. 2 del DS N° 27924.

Finalmente, señala que la Resolución de Recurso Jerárquico es contradictoria al manifestar que *“es deber de la Administración Tributaria identificar a un contribuyente que no se encuentra inscrito en los registros tributarios o a uno que no le pertenece, no obstante, para la consideración de si corresponde o no la inscripción de determinados sujetos, la norma reglamentaria tributaria en este caso el DS N°27924 establecen requisitos y parámetros en valores monetarios según sea el capital etc..”*, de lo que se puede advertir que la autoridad demandada ratifica las facultades otorgadas por Ley a la Administración Tributaria, pero efectúa un interpretación errada de la norma reglamentaria tributaria, mismas que fueron consideradas por funcionarios a momento de realizar el operativo y labrar el Acta de Infracción, por lo que la resolución impugnada no realiza un interpretación correcta de los preceptos legales y la infracción de las leyes sustantivas a cuyos preceptos se da un sentido equivocado.

Por lo argumentado solicitó se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2011 de 14 de febrero, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18 0128 10 emitida por la Administración Tributaria.

**CONSIDERANDO II (Contestación a la demanda):** La Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió en forma negativa la demanda señalando que, es deber de la Administración Tributaria identificar a un contribuyente que no se encuentra inscrito en los registros tributarios o en uno que le pertenece, de acuerdo a las facultades que le otorga los arts. 66, 100 y 101 de la Ley 2492 CTB y sancionar la omisión de inscripción; no obstante, para la consideración de si corresponde o no la inscripción de determinados sujetos, la norma reglamentaria, en este caso el DS N° 24484, modificado por DS N° 27924, establecen requisitos y parámetros en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 215/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

valores monetarios según sea el capital, de las ventas anuales, el valor del precio unitario de la mercadería comercializada o de los servicios prestados, etc., que deben ser observados para considerar si corresponde o no la inscripción e incluso la categoría; en ese entendido el art. 18 modificado por el art. 2 de la norma citada, establecen como requisito, para excluirse del Régimen Tributario Simplificado, que los contribuyentes posean un capital de Bs1 a Bs12.000; empero la Administración Tributaria no demostró que el sujeto pasivo posea el capital necesario para pertenecer al Régimen Simplificado, de conformidad a la norma citada precedentemente, puesto que no existen los cálculos que demuestren una falta de registro que produjera beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, situación que podría haberse demostrado en la inspección, mediante un inventario del activo fijo, materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, que demuestre si la contribuyente cumple o no los requisitos para ser incluida al Régimen Tributario Simplificado.

En cuanto a la sanción impuesta en el Acta de Infracción y la Resolución de la Administración Tributaria que fundamentó con argumentos subjetivos y no legales, asimismo al haberse dispuesto la contravención de Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, dispuesta en el art. 163 de la misma norma citada, es evidente que no se realizó una verificación integral de la actividad económica de la contribuyente, en resguardo del debido proceso, derecho a la defensa y seguridad jurídica de la contribuyente, consagrados en el art. 115 de la CPE, y el art. 36.II de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable al caso concreto de manera supletoria en virtud del art. 201 de la Ley N° 3092.

Manifiesta que con relación al supuesto desconocimiento de los preceptos establecidos en el art.65 de la Ley 2492 y art. 28.b) de la Ley 1178 la Administración Tributaria plantea un argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en la instancia jerárquica, y que debió haberse ajustado a los puntos contemplados e impugnados en el trámite de alzada, ahora planteados en la demanda como nuevo e inexistente agravio no impugnado en recurso jerárquico, dicho de otra manera, al no haber sido planteado el agravio oportunamente, se tiene como acto consentido, renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, no siendo la demanda contencioso administrativa la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en la vía jerárquica, en previsión de los arts. 139. b) y 144 de la Ley 2492 CTB y los arts. 198. e) y 211.I de la Ley 3092, que establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, razón por la cual no corresponden ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia; citando y transcribiendo la Sentencia SSCC 1273/2005-R de 14 de octubre.

En virtud de todo lo manifestado, solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales.

**CONSIDERANDO III (Competencia del Tribunal Supremo de Justicia):**  
Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía

formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC), establecen que *“el procedimiento 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 ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia de la Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en armonía con los datos del proceso, para conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias, concluyendo con la resolución del recurso jerárquico.

**CONSIDERANDO IV (Antecedentes Administrativos y Procesales):** Que funcionarios de la Gerencia Distrital El Alto del SIN el 5 de mayo de 2010, se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente, constatando que en el momento de la visita, no demostró la inscripción al padrón de contribuyentes, lo que en su criterio incumple con lo establecido en el art. 163.I de la Ley 2492 CTB; emitiendo el Acta de Infracción N° 600, Formulario N° 752 sancionando con una multa de 2.500 UFV. Como descargo la contribuyente presentó memorial aclarando que su actividad es la artesanía que consiste en realizar bañados de joyas en oro, arreglos y fletes de joyas, cuyo precio unitario promedio es de Bs.50, Bs.60 y Bs.100, y que al mes se tiene el bañado en oro la cantidad de 12, arreglos 8 y 14 fletes de joyas; en tanto que los activos constan de una vitrina de Bs.800 y otra pequeña de Bs500, escritorio de Bs.200, mesa de joyería de Bs.200, instrumentos de Bs.200, motor para pulir Bs.150, laminadora Bs.500 y cuatro juegos de joyas Bs.2.000.

Posteriormente el 16 de agosto de 2010, la Administración Tributaria notifica la Resolución Sancionatoria 18 0128 10 de 14 de junio de 2010, que resuelve ratificar el Acta de Infracción sancionando a la contribuyente con una multa 2.500 UFV en previsión del art. 163 de la Ley 2492 (CTB) y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 215/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

subnumeral 1.1, del num. 1., del Anexo A), de la RND 10- 0037-07.

Finalmente, contra la indicada resolución, la contribuyente interpuso Recurso de Alzada resuelto con la Resolución de Alzada ARIT-LPAZ/RA 0501/2010 de 29 de noviembre, que resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Infracción N° 600 de 5 de mayo de 2010, por lo que la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico emitiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0098/2011 de 14 de febrero, confirmando la Resolución de Alzada.

**CONSIDERANDO V (Problemática Planteada y Análisis Jurídico del Problema):** En el caso en análisis, la controversia se circunscribe en determinar si el procedimiento cumplido por la Administración Tributaria para determinar que la contribuyente se encuentra inscrita en la categoría que le corresponde es correcta o no”.

Según la doctrina tributaria la Omisión de Inscripción en los Registros Públicos, *“consiste en una ley penal en blanco, la norma jurídica describe la sanción y la conducta infractora: no encontrarse inscrito ante el Organismo Fiscal; mientras que la norma extrapenal describirá -completando el tipo contravencional- quiénes y cuándo están obligados a dicha inscripción. Es un tipo contravencional de comisión por omisión, el contraventor comete la trasgresión al abstenerse de realizar la acción requerida por la norma penal, consistente en inscribirse ante el Fisco”* (Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario; Patricia P. Sánchez, Hernando Coll y Alejandro M. Corrales; p 67., La Ley).

Igualmente el art. 160 de la Ley 2492 CTB, establece que constituye contravención tributaria la omisión de inscripción en los registros tributarios; por su parte, el art. 163 de la misma norma citada prevé que *“quien omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjeran beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción y una multa de dos mil quinientas Unidades de Fomento de la Vivienda (2.500.- UFFV), sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a inscribir de oficio, re categorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de la prescripción”*, también, el art. 3 del DS N° 24484, modificado por el art. 2 del DS N° 27924, establece los requisitos para ser contribuyente del Régimen Tributario Simplificado, por actividades de carácter habitual que realizan los artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos, deben cumplir con los siguientes requisitos: 1) Que el capital destinado a su actividad no debe ser mayor a Bs.37.000, el cual se determinará tomando en cuenta los valores de los muebles y enseres, las herramientas y pequeñas máquinas, correspondientes al activo fijo, así como también el valor de los materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados, considerados como inventarios; 2) Que las ventas anuales no deben ser mayores a Bs.136.000; y 3) Que el precio unitario de las mercancías comercializadas y/o de los servicios prestados, para los artesanos, no deben ser mayores a Bs640.

Además, los arts. 66, 100 y 101 de la Ley 2492 CTB disponen que la Administración Tributaria se encuentra facultada para realizar controles y operativos mediante los cuales verifique el cumplimiento de las normas tributarias, entendiéndose que el Incumplimiento de Deberes Formales tiene como característica principal que la Administración Tributaria evidencie objetivamente que el contribuyente incumple una obligación formal, configurándose el ilícito tributario ya sea por acción u omisión.

De acuerdo al marco normativo citado y de la relación de antecedentes administrativos descritos, es evidente que es deber de la Administración Tributaria identificar a un contribuyente que no se encuentra inscrito en los registros tributarios o en uno que no le pertenece, y sancionar la omisión de su inscripción; empero, para ello la norma reglamentaria tributaria, en este caso el DS N° 24484, modificado por el DS N° 27924, establece requisitos y parámetros en valores monetarios según sea el capital, las ventas anuales, el valor del precio unitario de la mercadería comercializada o de los servicios prestados, etc. que deben ser observados para considerar si corresponde o no la inscripción e incluso la categoría.

En ese orden, el art. 18 del DS N°24484, modificado por el art. 2 del DS N° 27924, instaura como requisito, para excluirse del Régimen Tributario Simplificado, que los contribuyentes posean un capital de Bs1 a Bs.12.000; sin embargo, en el caso en análisis la Administración Tributaria no ha demostrado que la contribuyente posea el capital necesario para pertenecer al Régimen Tributario Simplificado, es decir que sea superior a Bs.12.000; tampoco si el monto de sus ventas anuales es superior a Bs.136.000, o si el valor del precio unitario de sus productos, es superior a Bs.640, por lo que se encuentra excluida del Régimen Tributario Simplificado, esto en el marco de lo establecido en la norma citada y el art. 3.2 de los DS también citados precedentemente, pues no existen los cálculos que demuestren una falta de registro que produjera beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria; mediante un inventario del activo fijo, materiales, productos en proceso de elaboración y productos terminados en la inspección que, demuestre si la contribuyente cumple o no con los requisitos enunciados anteriormente para ser incluida al Régimen Tributario Simplificado, sin la necesidad previa de realizar un procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, en ese contexto, de la verificación realizada por la Administración Tributaria se evidencia que la sanción impuesta a la contribuyente, se encuentra al margen de los presupuestos jurídicos señalados, toda vez que el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria fundamentan la aplicación de la sanción sin ningún argumento legal, tampoco demostraron imparcialmente, conforme dispone el art. 76 de la Ley 2492 CTB, los hechos integrantes del mismo, y cómo se configuró la contravención de Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, dispuesta por el art. 163 de la misma norma citada.

Con respecto al desconocimiento de lo previsto en el art.65 de la Ley 2492 y art. 28.b) de la Ley 1178 la Administración Tributaria esboza un argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en la instancia jerárquica, renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, ante esta vía, no siendo la demanda contencioso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 215/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

administrativa la vía para resolver actos consentidos y no impugnados, en estricta observancia del principio de congruencia; citando en la Sentencia SSCC 1273/2005-R de 14 de octubre.

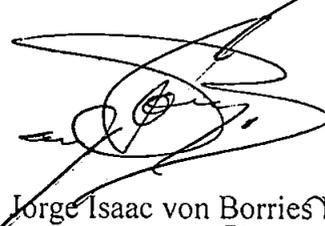
Que del análisis expuesto, al no haberse realizado una verificación integral de la actividad económica de la contribuyente, y en resguardo del debido proceso, derecho de defensa y seguridad jurídica del sujeto pasivo, consagrados en el art. 115 de la CPE, y en virtud del art. 36.II de la Ley 2341 LPA, aplicable al caso de manera supletoria en virtud del art. 201 de la Ley N° 3092, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió la norma legal, al realizar correctamente la interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la parte demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

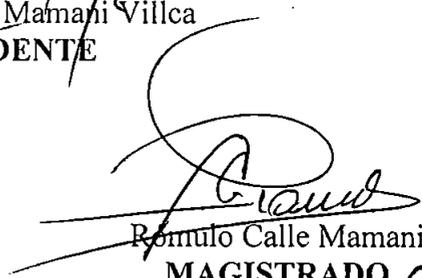
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 34, debiendo mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0098/2011 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

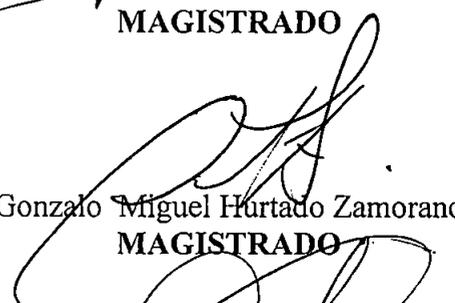
*Regístrese, notifíquese y archívese.*

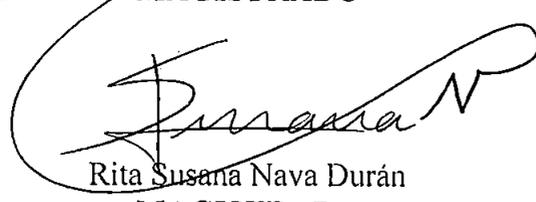
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

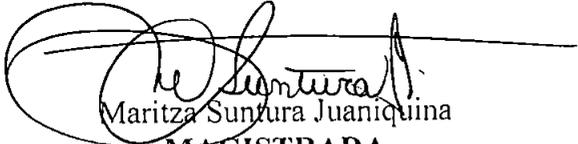
  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

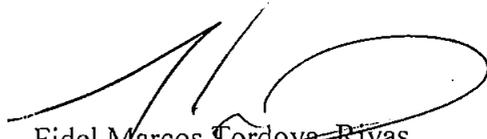
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
MAGISTRADA

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
MAGISTRADO

  
  
C. Jefe de Sala Plena  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: .....	2015
SENTENCIA N° 624	FECHA 10 DE DICIEMBRE
LIBRO TOMA DE RAZÓN N°	1/2015
CONFORME:	
VOTO DISIDENTE:	

C. Jefe de Sala Plena  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA