



**AUTORIDAD DE  
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**  
Estado Plurinacional de Bolivia

## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0670/2015

La Paz, 20 de abril de 2015

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	<b>Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015</b> , emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	<b>Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos.</b>
Administración Tributaria:	<b>Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)</b> , representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera.
Número de Expediente:	<b>AGIT/0272/2015/LPZ-0739/2014.</b>

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 65-69 del expediente), contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015 (fs. 48-56 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0670/2015 (fs. 86-98 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

#### I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

##### I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, según acredita la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0589-14 (fs. 64 del expediente), interpuso Recurso Jerárquico (fs. 65-69 del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz; con los siguientes argumentos:

1 de 30





- i. Señala que los funcionarios de la Administración Tributaria, lo que evidenciaron no fue la recepción de un servicio para realizar, como equivocadamente la ARIT pretende hacer figurar, ya que lo que se evidenció es la entrega de un servicio ya realizado no facturado a un cliente, por Bs39.-, servicio que había sido requerido y entregado como se tiene del Informe de actuaciones y lo manifestado por la propia recurrente que refiere que: *"la percepción e interpretación del funcionario fiscalizador implicó que se limitara a observar que no se emitió la factura al momento de la entrega de la prenda"*, actuación que fue presenciada por los servidores públicos del SIN por lo que quien atendía el establecimiento comercial, al verse descubierta firmó el Acta de Infracción y emitió la Factura N° 12184, por el servicio de limpieza prestado, estableciéndose el hecho generador.
  
- ii. Prosigue que la Administración Tributaria, como resultado del operativo de control mediante Observación Directa, evidenció la no emisión de la nota fiscal por lo que verificaron la finalización del servicio de limpieza por Bs39.-, aspectos que fueron plasmados en el Acta de Infracción y que de acuerdo al Parágrafo III, Artículo 77 de la Ley N° 2492 (CTB), tiene todo el valor probatorio. Agrega que la Administración Tributaria basó su accionar, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 3 del Decreto Supremo N° 28247, utilizando la modalidad de verificación de Observación Directa; sin embargo, se pretende hacer figurar que el hecho generador no se habría perfeccionado y que lo que ocurrió fue un procedimiento habitual; cuando como prueba del incumplimiento la tercero responsable emitió la respectiva factura conforme establece el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), aspectos que la ARIT pretende desconocer.
  
- iii. Manifiesta que la ARIT no tomó en cuenta que la recurrente no desvirtuó la sanción impuesta por la no emisión de la factura, toda vez que en el plazo de 20 días otorgados en el Acta de Infracción, no presentó ningún descargo o argumento que demuestre o explique cómo acontecieron los hechos, correspondiendo probar que no se realizó el servicio. Refiere que la contribuyente actuó de mala fe, tergiversando lo ocurrido, haciendo creer que su servicio corresponde a la naturaleza de un contrato, que debe ser pagado con posterioridad, cuando la norma no lo establece, siendo que en los hechos no se emitió la factura lo que fue probado.



- iv. Añade que la recurrente al no haber presentado los descargos que permitan establecer que no se realizó el servicio, ha consentido se prosiga con el procedimiento sancionador; a este efecto, cita la Sentencia Constitucional (SC) 0345/2004-R, referido a que el consentimiento libre y expreso supone la acción voluntaria de la persona de someterse al acto considerado lesivo; por lo que la recurrente ha consentido y aceptado lo señalado en el Acta de Infracción, aspecto que en el presente caso que de manera parcializada secunda la ARIT.
- v. Señala que la ARIT realizó una interpretación errónea de los fundamentos expuestos en instancia de Alzada, ya que no tomó en cuenta que quien habla de una hermenéutica de trabajo es la contribuyente; sin embargo, la ARIT equivocadamente afirma que la Administración Tributaria hubiera argüido que la emisión de la factura debiera ser previa a la prestación efectiva del servicio, sin considerar que el ente fiscal sólo respondió a los fundamentos que realiza la contribuyente y ante la forma de trabajo dice realizar, por lo que no se vio la imposibilidad de emitir la factura ante el requerimiento del servicio al existir precios fijos, apreciación que se realizó ante la supuesta hermenéutica de trabajo que realiza la contribuyente y no como reconocimiento de que el servicio fue solicitado recién a momento de la intervención como erradamente entiende la ARIT.
- vi. Expresa que la Resolución del Recurso de Alzada se basa en afirmar que el procedimiento no fue verificado in situ, toda vez que manifiesta que el hecho generador no se dio ya que el cliente recién estaba ingresando, siendo evidente que el fallo de la ARIT carece de motivación; al efecto, cita las SC Nos. 0043/2005-R, 1060/2006-R y 0422/2014, que establecen la exigencia que toda Resolución sea debidamente fundamentada; en el presente caso la Resolución impugnada no se basa en los antecedentes administrativos, y en las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria a momento de la intervención, carece de aquel elemento esencial que debe poseer toda Resolución, como es la fundamentación, ya que lo único que hizo fue revocar totalmente la Resolución Sancionatoria, en base a conjeturas como que la verificación se hizo al ingresar el cliente lo cual no fue manifestado por la Administración Tributaria, mucho menos establecida en antecedentes administrativos; asimismo, dicha Resolución no se pronunció sobre la falta de descargos del Sujeto Pasivo.





vii. Finalmente, pide se revoque totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2014, y se declare firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 0367/2014, de 18 de agosto de 2014.

## **I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 48-56 vta. del expediente), resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014, de 18 de agosto de 2014, dejando sin efecto la sanción de clausura de doce (12) días continuos, del establecimiento, descrito en el Acta de Infracción N° 14072, de 21 de marzo de 2014; con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que el 21 de marzo de 2014, funcionarios de la Administración Tributaria, se apersonaron en el domicilio fiscal de Gladys Ruth Uriarte de Burgos, donde evidenciaron el incumplimiento de emisión de factura, por la prestación de servicios de lavado de ropa, por un valor de Bs39.-, procediendo a elaborar el Acta de Infracción N° 14072; al respecto, dentro del plazo otorgado, la contribuyente no presentó descargos que hagan a su derecho; por lo que la Administración Tributaria el 18 de agosto de 2014, emitió la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014, resolviendo sancionar a Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos con la clausura de 12 (doce) días continuos de su establecimiento comercial, al haber incurrido por segunda vez en la contravención de no emisión de factura por la prestación de servicios de limpieza.
- ii. En cuanto a la configuración o no del hecho generador al momento de la intervención al establecimiento, señala que el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), establece que el hecho imponible en el caso de prestación de servicios y de otras prestaciones se perfecciona desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, en ambos casos la transacción debe estar respaldada con la emisión de la factura; es decir, la Ley hace una particularización de cada actividad, individualiza cada hecho generador, evitando como es lógico incluir de manera genérica varias transacciones o varias prestaciones de servicio.



- iii. Refiere que la recurrente en sus argumentos detalló que el procedimiento previo que emplea para prestar el servicio de limpieza de prendas de vestir, consiste en la recepción de las prendas, la revisión de las mismas, a efectos de determinar si requiere efectuar algún procedimiento adicional por limpieza, la toma de datos y el llenado de la Orden de Trabajo; que al analizar esta situación se le informa al cliente que el pago se efectuará una vez concluido el servicio, y que si bien existen precios fijos determinados por tipo de prenda cantidad y servicio de limpieza a ser efectuado o directamente en muchos casos se devuelve la prenda sin terminar el servicio porque no habría logrado eliminar la mancha, por lo que el pago se efectúa a la finalización del servicio que coincide con la devolución de la prenda.
- iv. Manifiesta que la Administración Tributaria en el memorial de respuesta al Recurso de Alzada, arguye que la emisión de la factura debiera ser previa a la prestación efectiva del servicio, al señalar que la contribuyente tiene precios preestablecidos y que si se requiriese de procedimientos adicionales de limpieza esta situación podría subsanarse con la emisión de una factura adicional, señalando además que se probó que el hecho generador nació en el momento del llenado de la Orden de Trabajo, en ese contexto, se establece que no se configuró el hecho generador del tributo, toda vez que la Administración Tributaria admite que la intervención se realizó cuando recién se estaba solicitando el servicio; es decir, en el momento que recién se estaba llenando la Orden de Trabajo con los requerimientos del cliente, lo cual coincide con el procedimiento que habitualmente sigue el Sujeto Pasivo previamente a prestar los servicios de limpieza, en ese entendido, se establece que la intervención por parte de los funcionarios del SIN se efectuó cuando aún no se había finalizado el servicio.
- v. Señala que por lo referido anteriormente, no se habría perfeccionado el hecho generador, establecido en el inciso b), Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), ya que el cliente recién estaba ingresando al establecimiento para proceder a la solicitud del servicio de limpieza de ropa, para después de operada la prestación efectiva del servicio pueda retornar al centro de limpieza y recoger sus prendas para proceder al pago correspondiente.





- vi. Agrega que lo acontecido, acredita que en el operativo de control tributario la Administración Tributaria procedió a regularizar la emisión de la factura por el concepto de servicios de limpieza de ropa por Bs39.-, sin considerar que el procedimiento de control tributario se lleva a cabo *in situ*, a través de acciones directas e inmediatas, en las que el Sujeto Activo una vez producida la prestación del servicio, evidencia flagrantemente la falta de emisión de la factura, conforme prevé el Artículo 3 del Decreto Supremo N° 28247; que la RND N° 10-0037-07, en el Inciso b), Artículo 1, refiere el establecimiento de sanciones, individuales, para cada incumplimiento a Deberes Formales; más aún, tampoco consideró el Inciso b), del Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), al no existir el hecho generador, ya que la contribuyente aún no prestó el servicio, conforme establece el propio Ente Fiscal, al señalar que la intervención fue en el momento de ingreso del cliente, al centro de limpieza LAVAYA.
- vii. Prosigue que lo anterior corrobora que el Ente Fiscal no observó, ni verificó la verdad material ya que no se ajustó a la realidad de los hechos, situación que implica que al no configurarse el hecho generador por Bs39.-, no se originó la obligación de la emisión de la factura; como prevén los Artículos 16 y 17 de la Ley N° 2492 (CTB), lo que se traduce en una incorrecta adecuación al tipo contravencional por el carácter presuntivo de un ilícito al que se le quiere atribuir a la recurrente.
- viii. Con relación al argumento del Sujeto Pasivo que sería la primera vez que le intervienen su establecimiento por no emitir factura y no así la segunda como señala el Ente Fiscal, aclara que conforme la RND N° 10-0037-07, para la aplicación de sanciones a efectos de la reincidencia, se toma en cuenta el NIT del contribuyente y no así por sucursal, concordante con el Parágrafo III, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB), que establece que para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la clausura sólo en el establecimiento donde se produjo la contravención; sin embargo, al no existir la contravención, no corresponde la sanción con doce (12) días continuos de clausura.
- ix. Concluye que el Ente Fiscal en el presente caso, no verificó la flagrancia (*in situ*) de la falta de emisión de la factura por la prestación de servicios de lavado de ropa, hecho



que hace inexistente la adecuación de la conducta de la contribuyente a la contravención prevista en el Numeral 2, Artículo 160 de la Ley N° 2492 (CTB), e inaplicable la sanción de clausura de 12 (doce) días continuos de su establecimiento comercial, según las previsiones contenidas en el Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB); por lo que, revoca totalmente la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014.

## CONSIDERANDO II:

### Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X, determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo N° 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092, Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## CONSIDERANDO III:

### Trámite del Recurso Jerárquico.

El 2 de marzo de 2015, mediante Nota ARITLP-SC-OF-0243/2015, de la misma fecha, se recibió el expediente ARIT-LPZ-0739/2014 (fs. 1-74 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y Decreto de Radicatoria, ambos de 5 de marzo de 2015 (fs. 75-76 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 11 de marzo de 2015 (fs. 77 del expediente). El plazo para el conocimiento y Resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Parágrafo III, Artículo 210 del Código Tributario Boliviano, vence el





20 de abril de 2015, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1 Antecedentes de hecho.**

- i. El 21 de marzo de 2014, según consta en el Acta de Infracción N° 00014072, funcionarios autorizados de la Administración Tributaria, se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, habiendo constatado que se incumplió con la emisión de la Factura por prestación de servicios de limpieza, cuyo valor ascendía a Bs39.-, por lo que se intervino la Factura N° 12183, y se hizo emitir la Factura N° 12184, para el cumplimiento de la obligación, hecho que incumple lo establecido en los Artículos 160, Numeral 2; 161; 164 y 170 de la Ley N° 2492 (CTB). Aclara que se trata de una segunda vez que la contribuyente incurre en el incumplimiento de emitir la Factura, y que la modalidad del operativo corresponde a Observación Directa; asimismo, otorga el plazo de 20 días para presentar descargos, y/o efectuar el pago correspondiente (fs. 2-4 de antecedentes administrativos).
- ii. El 17 de abril de 2014, la Administración Tributaria, emitió el Informe de Actuaciones CITE: SIN/GDLPZ-II/DF/PCF/INF/1032/2014, el cual señala que Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos no presentó descargos que hagan a su derecho, respecto a la sanción establecida en su contra (fs. 10-11 de antecedentes administrativos).
- iii. El 23 de septiembre de 2014, la Administración Tributaria notificó por cédula a Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, con la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014, de 18 de agosto de 2014, la misma que resuelve sancionar a la contribuyente, con la clausura de 12 días, del establecimiento comercial ubicado en la Avenida Muñoz Reyes N° 47, Zona Cota Cota, por tratarse de la segunda vez que incurre en la contravención de no emitir Factura o Nota Fiscal (fs. 17-24 de antecedentes administrativos).





## IV.2. Alegatos de las Partes.

### IV.2.1. Alegatos del Sujeto Pasivo.

Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, el 31 de marzo de 2015, presentó alegatos escritos (fs. 82-83 del expediente), exponiendo los siguientes extremos:

- i. Señala que su actividad es la de prestación de servicios de limpieza de ropa, este servicio toma por promedio dos (2) días y comienza cuando el cliente deja su prenda, luego se hace una revisión para determinar si se requiere algún procedimiento especial de limpieza o si la prenda tiene algún daño; seguidamente se toman los datos del cliente y se llena la Orden de Trabajo; si bien existen precios fijos, eventualmente se requiere emplear procedimientos que implican mayor costo, como también hay casos en los que por alguna razón no se puede quitar la mancha de una prenda por lo que no se concluye el servicio, por estas razones, de acuerdo al contrato firmado con el cliente, la emisión de la factura y pago total del costo del mismo se hacen a tiempo de hacer la devolución de la prenda.
- ii. Expresa que los funcionarios de la Administración Tributaria, en un procedimiento rutinario de Observación Directa, se limitaron a elaborar el Acta de Infracción, señalando que no se emitió la factura por el servicio, sin constatar que el cliente sólo había entregado su prenda para recibir el servicio y que el mismo ni siquiera aún se había realizado, y sin considerar que el hecho generador no se perfeccionó.
- iii. Reitera que el hecho generador nunca se perfeccionó, sin embargo la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, pretende que se tome por prestado el servicio y realizado el cobro, señalando: *"quien atendía el establecimiento comercial al verse descubierta firmó el Acta de Infracción y emitió la Factura N° 12184 (...) Prueba indiscutible del incumplimiento es que el tercero responsable emitió la factura"*, pero el argumento incongruente también señala: *"por lo que se instruyó la emisión de la factura a favor del comprador por lo que la tercera responsable emitió la Factura N° 12184 sin nombre y sin NIT, (...)"*, de donde se evidencia la contradicción, cómo puede tenerse la emisión de la factura como prueba indubitable del incumplimiento cuando son los mismos funcionarios quienes instruyeron dicha emisión y la firma del Acta.





- iv. Aclara que ni siquiera se consultó, ni indagó cuál es el procedimiento con el que se presta el servicio, o si el mismo ya fue prestado, siendo que la tarea del Ente Fiscal se basa en el Principio de verdad material, encontrándose constreñido a agotar los procedimientos que se le son otorgados por los Artículos 200 de la Ley N° 2492 (CTB) y 4 de la Ley N° 2341 (LPA); al contrario los fiscalizadores con autoritarismo, exigieron la emisión de la factura y la firma del Acta; por lo que la encargada al ser intimidada firmó la misma, lo que no puede tomarse como prueba indubitable del incumplimiento; añade que la Administración Tributaria presenta el Recurso Jerárquico sin tener mayores argumentos, ya que no puede demostrar que el hecho generador se hubiera perfeccionado.
- v. Finalmente, pide se confirme la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, que revocó la Resolución Sancionatoria N° 0367/2014, de 14 de agosto de 2014.

#### **IV.2.2. Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0589-14, de 30 de diciembre de 2014 (fs. 78 del expediente), el 31 de marzo de 2015, presentó alegatos escritos (fs. 79-81 vta. del expediente), en los cuales reitera inextenso los argumentos y petitorio expuestos en su Recurso Jerárquico.

#### **IV.3. Antecedentes de derecho.**

***i. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, de 7 de febrero de 2009 (CPE).***

***Artículo 115.***

***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, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.***



**Artículo 117.**

*I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.*

**ii. Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Artículo 16. (Definición).** *Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

**Artículo 17. (Perfeccionamiento).** *Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:*

- 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.*
- 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.*

**Artículo 68. (Derechos).** *Constituyen derechos del Sujeto Pasivo los siguientes:*

- 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.*

**Artículo 74. (Principios, Normas Principales y Supletorias).** *Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:*

- 1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán*





supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

**Artículo 103. (Verificación del Cumplimiento de Deberes Formales y de la Obligación de Emitir Factura).** La Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales de los Sujetos Pasivos y de su obligación de emitir factura, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo. Si éste no supiera o se negara a firmar, se hará constar el hecho con testigo de actuación.

**Artículo 160. (Clasificación).** Son contravenciones tributarias:

2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;

**Artículo 164. (No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente).**

- I. Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omita hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria.
- II. La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor. La primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior.
- III. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la clausura, solamente en el establecimiento donde se cometió la contravención.

**Artículo 170. (Procedimiento de Control Tributario).** La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de



factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del Sujeto Pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará, expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido.

**iii. Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986 (Texto Ordenado, actualizado al 30 de abril de 2014), de Reforma Tributaria (LRT).**

**Artículo 4. El hecho imponible se perfeccionará:**

b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

(...).

En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.

**iv. Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012, Ley del Presupuesto General del Estado – Gestión 2013.**

**DISPOSICIONES ADICIONALES.**

**Disposición Adicional Quinta.** Se modifica el primer párrafo del Artículo 170 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, con el siguiente texto:

“La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del Sujeto Pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. (...)”.

13 de 30





**v. Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo (LPA).**

**Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).**

- I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.
- II. 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 dé lugar a la indefensión de los interesados.

**vi. Decreto Supremo N° 28247, de 14 de julio de 2005.**

**Artículo 3. (Verificación).** Además de las modalidades de verificación establecidas por el SIN, a efecto de lo dispuesto en el Artículo 170 del Código Tributario Boliviano, se utilizarán las siguientes modalidades:

- a. **Observación Directa:** Procedimiento mediante el cual los servidores públicos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) expresamente autorizados, observan el proceso de compra de bienes y/o contratación de servicios realizado por un tercero y verifican si el vendedor emite la factura, nota fiscal o documento equivalente.

La observación se llevará a cabo en el interior del establecimiento o fuera del mismo, de acuerdo a las condiciones o características de éste.

- b. **Compras de Control:** Procedimiento por el cual, servidores públicos del SIN u otras personas contratadas por el SIN en el marco de lo dispuesto por el Artículo 6 de la Ley N° 2027 de 27 de octubre de 1999 – Estatuto del Funcionario Público, expresamente autorizadas al efecto, efectúan la compra de bienes y/o contratación de servicios, con la finalidad de verificar la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

**vii. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0009-13, de 5 de abril de 2013, Modificaciones a las RND Nos. 10-0020-05 y 10-0037-07.**

**Artículo 1. (Modificaciones a la RND N° 10.0020.05).** I. Se modifica el segundo párrafo del Parágrafo I del Artículo 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0020.05 de 3 de agosto de 2005, con el siguiente texto:



*"En el proceso de control fiscal, los funcionarios acreditados requerirán al comprador los datos del producto adquirido o la descripción del servicio contratado y la correspondiente factura. De no presentarse esta última, solicitarán al Sujeto Pasivo, tercero responsable o dependiente la entrega del talonario de facturas para verificar si la transacción objeto del control fiscal se encuentra facturada; en caso de que se hubiese omitido su emisión, intervendrán la factura en blanco siguiente a la última extendida con el sello de "Intervenida por el SIN".*

*Posteriormente, a fin de regularizar la transacción a favor del comprador o receptor del servicio, se emitirá la factura correspondiente a la transacción observada. Asimismo, se llenará el Acta de Verificación y Clausura en la forma establecida en el Artículo 170 de la Ley N° 2492, modificado por la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, procediendo a la clausura inmediata del establecimiento donde se comitió la contravención por el tiempo establecido en el Parágrafo II del Artículo 164 de la Ley N° 2492, salvando el derecho de convertibilidad que asiste al Sujeto Pasivo que contraviene por primera vez la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente".*

**viii. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-05, de 3 de agosto de 2005, Procedimiento de Control Tributario en las Modalidades de Observación Directa y Compras de Control.**

**Artículo 4. (Procedimientos de Control).** La facultad de control será ejercida a través de las modalidades de: Observación Directa y Compras de Control, las que se sujetarán al procedimiento siguiente:

*I. Observación Directa: Procedimiento por el cual Servidores Públicos acreditados del Servicio de Impuestos Nacionales, observan el proceso de compra de bienes y/o contratación de servicios realizado por un tercero y verifican si el vendedor emite la factura, nota fiscal o documento equivalente.*

*Si como efecto de la observación, los Servidores Públicos acreditados advirtieran la No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, requerirán al comprador la exhibición del producto adquirido o la descripción del servicio contratado y la correspondiente factura. De no existir esta última, los Servidores Públicos acreditados*





solicitarán al Sujeto Pasivo, tercero responsable o dependiente la entrega del talonario de facturas para verificar si la transacción objeto del control fiscal se encuentra registrada, caso contrario intervendrán la factura en blanco siguiente a la última extendida con el sello "Intervenida por el SIN". A fin de regularizar la transacción a favor del comprador, se emitirá la factura correspondiente a la transacción observada. Asimismo, se labrará el Acta de Verificación y Clausura en la forma establecida en el Artículo 170 de la Ley N° 2492, procediendo a la clausura inmediata del establecimiento donde se cometió la contravención por el término de 3 (días) continuos, salvo el derecho de convertibilidad que asiste al Sujeto Pasivo que contraviene por primera vez la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente y cuyo procedimiento se encuentra establecido en la presente Resolución.

*II. Compras de Control:* Esta modalidad consiste en la adquisición de bienes y/o contratación de servicios por Servidores Públicos acreditados del Servicio de Impuestos Nacionales, con el objeto de verificar la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

Si se detectase la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, los Servidores Públicos del Servicio de Impuestos Nacionales, acreditados al efecto, solicitarán al Sujeto Pasivo, tercero responsable o sus dependientes, la entrega del talonario de facturas a objeto de intervenir la siguiente factura en blanco a la última extendida y emitirán la factura correspondiente a la Compra de Control con la leyenda "Compra de Control", y labrarán el Acta de Verificación y Clausura conforme al Artículo 170 de la Ley 2492.

Los Servidores Públicos acreditados del Servicio de Impuestos Nacionales, antes de ejecutar la sanción de clausura o admitir la convertibilidad, solicitarán al Sujeto Pasivo, tercero responsable o sus dependientes la devolución del dinero empleado en la Compra de Control, restituyendo en el mismo acto el o los bienes adquiridos a través de esta modalidad y procederán a la anulación de la factura, nota fiscal o documento equivalente emitida para esta compra. La devolución a que se hace referencia, será registrada en el Comprobante de Devoluciones, en el que también deberá registrarse la devolución del bien o bienes adquiridos y constar las firmas de quienes intervienen. Concluida la suscripción del Comprobante de Devoluciones se ejecutará la sanción de Clausura si correspondiere.





*Los Servidores Públicos acreditados no requerirán la devolución de los importes pagados por la compra de alimentos y/o bebidas u otros bienes o servicios que se encuentre detallados en el Anexo a la presente Resolución Normativa de Directorio. La administración y donación de estos bienes estará sujeta a reglamentación específica a cargo de la Gerencia Nacional de Fiscalización.*

#### **IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0670/2015, de 13 de abril de 2015, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Del proceso sancionador y de la configuración del Hecho Generador.**

- i. La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, señala que los funcionarios dependientes de la misma, lo que evidenciaron no fue la recepción de un servicio para realizar, como equivocadamente la ARIT pretende hacer figurar, sino fue la entrega de un servicio ya realizado no facturado a un cliente, por Bs39.-, servicio que había sido requerido y entregado como se tiene del Informe de actuaciones y lo manifestado por la propia recurrente que refiere que: *"la percepción e interpretación del funcionario fiscalizador implicó que se delimitara a observar que no se emitió la factura al momento de la entrega de la prenda"*, actuación que fue presenciada por los servidores públicos del SIN por lo que quien atendía el establecimiento comercial, al verse descubierta firmó el Acta de Infracción y emitió la Factura N° 12184, por el servicio de limpieza prestado, estableciéndose el hecho generador.
- ii. Prosigue que la Administración Tributaria, como resultado del operativo de control mediante Observación Directa, evidenció la no emisión de la nota fiscal por lo que verificaron la finalización del servicio de limpieza por Bs39.-, aspectos que fueron plasmados en el Acta de Infracción que de acuerdo al Parágrafo III, Artículo 77 de la Ley N° 2492 (CTB), tiene el valor probatorio. Agrega que la Administración Tributaria basó su accionar conforme establece el Artículo 3 del Decreto Supremo N° 28247, utilizando la modalidad de verificación de Observación Directa; sin embargo, se pretende hacer figurar que el hecho generador no se habría perfeccionado y que lo





que ocurrió fue un procedimiento habitual; cuando como prueba del incumplimiento la tercero responsable emitió la respectiva factura conforme establece el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), aspectos que la ARIT pretendió desconocer.

- iii. Manifiesta que la ARIT no tomó en cuenta que la recurrente no desvirtuó la sanción impuesta por la no emisión de la factura, toda vez que en el plazo de 20 días otorgados en el Acta de Infracción, no presentó ningún descargo o argumento que demuestre o explique cómo acontecieron los hechos, correspondiendo probar que no se realizó el servicio. Refiere que la contribuyente actúa de mala fe, tergiversando lo ocurrido, haciendo creer que su servicio corresponde a la naturaleza de un contrato, que debe ser pagado con posterioridad, cuando la norma no lo establece, siendo que en los hechos no se emitió la factura.
- iv. Por su parte, Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos en su memorial de alegatos, señala que los funcionarios de la Administración Tributaria, en un procedimiento rutinario de Observación Directa, se limitaron a elaborar el Acta de Infracción, señalando que no se emitió la factura por el servicio, sin constatar que el cliente sólo había entregado su prenda para recibir el servicio y que el mismo ni siquiera aún se había realizado, y sin considerar que el hecho generador no se perfeccionó.
- v. Reitera que el hecho generador nunca se perfeccionó, sin embargo la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, pretende que se tome por prestado el servicio y realizado el cobro, señalando: *"quien atendía el establecimiento comercial al verse descubierta firmó el Acta de Infracción y emitió la Factura N° 12184 (...) Prueba indiscutible del incumplimiento es que el tercero responsable emitió la factura"*, pero el argumento incongruente también señala: *"por lo que se instruyó la emisión de la factura a favor del comprador por lo que la tercera responsable emitió la factura N° 12184 sin nombre y sin NIT, (...)"*, de donde se evidencia la contradicción, cómo puede tenerse la emisión de la factura como prueba indubitable del incumplimiento cuando son los mismos funcionarios quienes instruyeron dicha emisión y la firma del Acta.
- vi. Aclara que ni siquiera se consultó, ni indagó cuál es el procedimiento con el que se presta el servicio, o si el mismo ya fue prestado, siendo que la tarea del Ente Fiscal se basa en el Principio de verdad material, encontrándose constreñido a agotar los



procedimientos que se le son otorgados por los Artículos 200 de la Ley N° 2492 (CTB) y 4 de la Ley N° 2341 (LPA); al contrario los fiscalizadores con autoritarismo, exigieron la emisión de la factura y la firma del Acta; por lo que la encargada al ser intimidada firmó la misma, lo que no puede tomarse como prueba indubitable del incumplimiento; añade que la Administración Tributaria presenta el Recurso Jerárquico sin tener mayores argumentos, ya que no puede demostrar que el hecho generador se hubiera perfeccionado.

- vii. Al respecto, el Artículo 16 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que el hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria. Asimismo, el Artículo 17 de dicha Ley, establece: Se considerará ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: **1)** En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley; y **2)** En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.
- viii. Por su parte la Ley N° 843 (TO), en su Artículo 4, Inciso b) en cuanto al perfeccionamiento del hecho imponible, sobre la prestación de servicios, establece: *"En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior"* (el subrayado es nuestro).
- ix. En cuanto a la anulabilidad, la doctrina enseña: *"para establecer qué actos administrativos son inválidos, debe conocerse previamente cuáles son los requisitos de validez de dicho acto, de modo que de su comparación puedan quedar expuestos los posibles vicios; el acto será nulo o anulable en función de la mayor gravedad del vicio"* (SOLER, Osvaldo H. *Derecho Tributario*. Edición. 2005, Pág. 569).
- x. Asimismo, el Artículo 115, Parágrafos I y II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), establece que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e





intereses legítimos, y que el Estado **garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa** y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; en ese entendido, el Artículo 117, Parágrafo I del mismo cuerpo legal, dispone que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada **previamente en un debido proceso**. Asimismo, de acuerdo al Artículo 68, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), constituyen derechos del Sujeto Pasivo, entre otros, el debido proceso.

- xi. En relación a la anulabilidad de los actos administrativos, la Ley N° 2341 (LPA), en su Artículo 36, Parágrafo II, aplicable supletoriamente al caso en virtud de lo dispuesto por el Artículo 74, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB), señala que el defecto de forma sólo 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**.
- xii. Corresponde también referir que el Artículo 103 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los Deberes Formales de los Sujetos Pasivos y de su obligación de emitir factura, sin que se requiera para ello otro trámite que la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo.
- xiii. Por otra parte, el Artículo 160 de la Ley N° 2492 (CTB), clasifica las Contravenciones Tributarias, dentro de las cuales se encuentra la Contravención de "No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente", tipificada y sancionada por el Artículo 164 de la citada Ley, el cual dispone en el Parágrafo I: *"Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria"*, asimismo el Parágrafo II, establece que **la sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días** atendiendo el grado de reincidencia del contraventor. La primera contravención será penada con el mínimo de la



sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior.

- xiv. El Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Ley N° 317, establece: ***“La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del Sujeto Pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. (...)”***
- xv. Asimismo, cabe aclarar que mediante Acción de Inconstitucionalidad abstracta, se demandó la inconstitucionalidad de las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la Ley N° 317 del Presupuesto General del Estado, por lo que la Sala Plena del Tribunal Constitucional Plurinacional, declaró la inconstitucionalidad de la frase: ***“Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido”***; También es importante mencionar que en la citada Acción, se impugnó la posibilidad de clausurar inmediatamente el negocio sin la existencia de un debido proceso, motivo por el cual a fin de poder precautelar la vigencia de los derechos fundamentales, y garantizando el debido proceso y que el contribuyente tenga la oportunidad de asumir defensa, ofrecer pruebas y presentar descargos, se declaró inconstitucional la aplicación de la clausura inmediata, motivo por el cual se efectúa el Procedimiento Sancionador; empero, no significa que se hubiera derogado o dejado sin efecto el Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB), en el que se sanciona la contravención de no emisión de Nota Fiscal, la sanción respectiva y el grado de reincidencia, normativa que se encuentra en plena vigencia, así como la parte primera del Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), en aplicación de los cuales la Administración Tributaria





impone la sanción al momento de efectuar los operativos de control de emisión de Nota Fiscal.

- xvi. También, se debe considerar la Resolución Normativa de Directorio RND (N°) 10-0009-13, de 5 de abril de 2013, que modifica las RND Nos. 10-0020-05 y 10-0037-07; que en su Artículo 1, Parágrafo I, establece: Se modifica el Segundo Párrafo, del Parágrafo I, del Artículo 4 de la RND N° 10-0020-05, de 3 de agosto de 2005, con el siguiente texto: En el Proceso de Control Fiscal, los funcionarios acreditados requerirán al comprador los **datos del producto adquirido o la descripción del servicio contratado** y la correspondiente factura. De no presentarse esta última, solicitarán al Sujeto Pasivo, Tercero Responsable o dependiente la entrega del talonario de facturas para verificar si la transacción objeto del control fiscal se encuentra facturada; en caso de que se hubiese omitido su emisión, intervendrán la factura en blanco siguiente a la última extendida con el sello de "Intervenida por el SIN". Posteriormente, a fin de regularizar la transacción a favor del comprador o receptor del servicio, se emitirá la factura correspondiente a la transacción observada. Asimismo, se llenará el Acta de Verificación y Clausura en la forma establecida en el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB).
- xvii. Sobre las modalidades de verificación el Decreto Supremo N° 28247, en su Artículo 3, señala que la Observación Directa, es aquel Procedimiento mediante el cual los Servidores Públicos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) expresamente autorizados, **observan el proceso de compra de bienes y/o contratación de servicios realizado por un tercero** y verifican si el vendedor emite la factura, nota fiscal o documento equivalente. Asimismo la modalidad de Compras de Control, es el Procedimiento por el cual, Servidores Públicos del SIN u otras personas contratadas por el SIN en el marco de lo dispuesto por el Artículo 6 de la Ley N° 2027 de 27 de octubre de 1999, expresamente autorizadas al efecto, **efectúan la compra de bienes y/o contratación de servicios**, con la finalidad de verificar la emisión de la factura, Nota Fiscal o documento equivalente.
- xviii. Continuando, la RND N° 10-0020-05, de 3 de agosto de 2005, en el Artículo 4, sobre procedimientos de control, establece que la Observación Directa, es el procedimiento por el cual Servidores Públicos acreditados del Servicio de



Impuestos Nacionales, observan el proceso de compra de bienes y/o contratación de servicios realizado por un tercero y verifican si el vendedor emite la factura, nota fiscal o documento equivalente. Y la modalidad de Compras de Control, consiste en la adquisición de bienes y/o contratación de servicios por Servidores Públicos acreditados del Servicio de Impuestos Nacionales, con el objeto de verificar la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes. Los Servidores Públicos acreditados del Servicio de Impuestos Nacionales, antes de ejecutar la sanción de clausura o admitir la convertibilidad, solicitarán al Sujeto Pasivo, tercero responsable o sus dependientes la devolución del dinero empleado en la Compra de Control, restituyendo en el mismo acto el o los bienes adquiridos a través de esta modalidad y procederán a la anulación de la factura, Nota Fiscal o documento equivalente emitida para esta compra. La devolución a que se hace referencia, será registrada en el Comprobante de Devoluciones, en el que también deberá registrarse la devolución del bien o bienes adquiridos y constar las firmas de quienes intervienen. Concluida la suscripción del Comprobante de Devoluciones se ejecutará la sanción de Clausura si correspondiere.

- xix. En el presente caso, de la revisión y compulsa de antecedentes administrativos, se evidencia que funcionarios de la Administración Tributaria, el 21 de marzo de 2014, a horas 17:45, se constituyeron en el domicilio fiscal de Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, ubicado en la Avenida Muñoz Reyes N° 47, de la Zona Cota Cota, donde constataron que no emitió la factura por la prestación de servicios de limpieza, por el valor de Bs39.- por lo que procedieron a intervenir la Factura N° 12183, y solicitaron la emisión de la Factura N° 12184; hecho que señala infringió lo previsto en el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), y se encuentra tipificado en los Artículos 160, Numeral 2; 161; 164 y 170 de la Ley N° 2492 (CTB), y sanciona con la clausura del establecimiento comercial; estableciéndose como observación que la verificación fue realizada en la modalidad de Observación Directa, y que se trata de una segunda intervención; asimismo, otorga el plazo de 20 días para presentar descargos; posteriormente, al no haber presentado el Sujeto Pasivo ningún descargo, emitió la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014, que resuelve sancionar con la clausura de 12 días del establecimiento comercial de





la contribuyente, por tratarse de la segunda vez que incurre en la contravención al no emitir Factura o Nota Fiscal (fs. 4 y 17-20 de antecedentes administrativos).

- xx. Del análisis de cada acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, se evidencia que el Acta de Infracción N° 00014072, establece que funcionarios de la Administración Tributaria, el 21 de marzo de 2014, a horas 17:45, se constituyeron en el domicilio de Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, ubicado en la Avenida Muñoz Reyes N° 47, de la Zona Cota Cota, dicho acto administrativo señala de forma textual: "(...) no emitió la factura, nota fiscal o documento equivalente por la prestación de servicios de limpieza, cuyo valor asciende a Bs39.- (Bolivianos treinta y nueve 00/100), por lo que se procedió a la intervención de la Factura N° 12183 siguiente a la última emitida (...) y se solicitó la emisión de la factura N° 12184, para el cumplimiento de la obligación (...)", y en la parte inferior de dicha Acta; es decir, en el acápite **Observaciones**, describe lo siguiente: "2da. Intervención"; "Por Observación Directa"; asimismo, otorga el plazo de 20 días para presentar descargos; sin embargo, la recurrente no presentó ningún descargo, aspecto que la Administración Tributaria hace notar en el Informe de Actuaciones CITE: SIN/GDLPZ-II/DF/PCF/INF/1032/2014 (fs. 4 y 10-11 de antecedentes administrativos).
- xxi. Prosiguiendo se tiene que, la Administración Tributaria el 18 de agosto de 2014, emitió la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014, y en cuanto al incumplimiento del deber de emitir la factura en que habría incurrido el Sujeto Pasivo, en el primer párrafo de la parte: "**Vistos y Considerando**", previa cita del Acta de Infracción N° 14072, señala: "(...) los funcionarios (...), se constituyeron en el establecimiento comercial "LAVAYA" Sucursal 7, ubicado en la Avenida Muñoz Reyes N° 47, Zona/Barrio Cota Cota, donde se constató que Juana Manriquez Illanes con C.I. 8419387 LP, quien atendía el establecimiento comercial de la contribuyente Calvo Uriarte de Burgos Gladys Ruth, con NIT 1025414010, omitió emitir factura por prestación de servicios de limpieza por el importe de Bs39.- (...)".
- xxii. Ahora bien, el Sujeto Pasivo a tiempo de interponer el Recurso de Alzada contra la referida Resolución Sancionatoria, explicó el procedimiento que se sigue en la prestación de servicio de limpieza, que se inicia con la recepción de las prendas de





vestir y otro tipo de indumentaria, y que el contrato consensual acordado con el cliente involucra efectuar el pago por el servicio prestado a la finalización del mismo, el cual coincide con la entrega y devolución de la prenda. Asimismo, acusa que los funcionarios del SIN sólo se limitaron a observar este procedimiento y conforme se traduce en el Acta de Infracción labrada, se señala que no se emitió la factura, procediendo a intervenir las facturas, sin cumplir con el propósito de su fiscalización que implica cumplir con el Principio de verdad material, sin indagar acerca de la naturaleza del servicio; no verificó si el cliente ofrece o pretendió efectuar el pago. Asimismo, aclara que la hermenéutica del negocio radica en la prestación de un servicio y no en una transacción comercial de perfeccionamiento de inmediato, no configura hecho generador de tributos sino hasta que el servicio haya sido efectivamente prestado. Insiste que la interpretación del fiscalizador implicó que se limitará a observar que no se emitió la factura al momento de la entrega de la prenda, sin que se hubiera ofrecido el pago y menos la conclusión del servicio, sin ninguna explicación elaboró el Acta de Infracción (fs. 6-9 vta. del expediente).

- xxiii. Por su parte, la Administración Tributaria en respuesta a los argumentos expuestos por Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos en el Recurso de Alzada, mediante memorial presentado el 10 de noviembre de 2014, en el que previa exposición de la relación de hechos acontecidos durante el procedimiento sancionador efectuado, refiere que el accionar de los servidores públicos estuvo enmarcado en la normativa legal vigente, procediendo a labrar el Acta de Infracción **al haber constatado que se requirió el servicio de limpieza**, evidenciándose la no emisión de la factura (fs. 22 del expediente); asimismo, bajo el subtítulo: **“Del Hecho Generador”**, señala: *“La recurrente pretende hacer figurar que el hecho generador no se habría perfeccionado, sin embargo, debemos señalar que este nació al llenarse la orden de trabajo con los requerimientos de quien solicitó el servicio, (...)”* (fs. 23 del expediente); sin embargo, en el mismo memorial, de forma contradictoria, bajo el subtítulo: **“De la Verdad Material”**, señala: *“(...) los servidores públicos del SIN como resultado del operativo de control mediante Observación Directa, evidenciaron la no emisión de la factura, por la verificación a la finalización del servicio de limpieza por un valor de Bs39.- (...)”* (fs. 24 del expediente); afirmación que fue también reiterada en su Recurso Jerárquico, señalando: *“(...) como resultado del operativo de control mediante Observación Directa, evidenciaron la no emisión de la*





*factura (...), por lo que verificaron la finalización del servicio de limpieza por un valor de Bs39.-, por lo que se instruyó la emisión de la factura a favor del comprador (...)" (fs. 66 vta. del expediente).*

- xxiv. De lo descrito hasta aquí, y considerando el contenido de los actos administrativos y los argumentos expuestos por las partes, se evidencia que la Administración Tributaria en el procedimiento sancionador seguido contra Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, no identificó con claridad en qué momento se infringió la normativa tributaria al no emitir la factura, siendo que la actividad que realiza, de acuerdo al formulario de Consulta de Padrón obtenido por la Administración Tributaria de su base de datos, es la de prestación de servicios, con descripción que se refiere a *"Lavado y limpieza de prendas de tela y de piel, incluso la limpieza en seco"* (fs. 5 de antecedentes administrativos); cuya actividad se inicia como explicó la recurrente, con la recepción de las prendas de vestir y otro tipo de indumentaria, y que el contrato consensual acordado con el cliente involucra efectuar el pago por el servicio prestado a la finalización del mismo, el cual coincide con la entrega y devolución de la prenda. Sin embargo, tal como se expuso el contenido del Acta de Infracción y de la Resolución Sancionatoria, no explican esta situación, tampoco señalan en qué momento se configuró el hecho generador o que prenda de vestir fue entregada al momento de la finalización de la prestación del servicio.
- xxv. En síntesis, de la lectura del memorial de respuesta de la Administración Tributaria, al Recurso de Alzada, se deduce que el Acta de Infracción se labró, cuando aún no se habría configurado el hecho generador establecido en el Inciso b), Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), ya que el Ente Fiscal expresa que se procedió a labrar el Acta de Infracción al haber constatado que se requirió el servicio de limpieza, también arguyó que el hecho generador nació al llenarse la Orden de Trabajo con los requerimientos de quien solicitó el servicio; aspectos que hacen presumir que no existió el hecho generador, y que los actos administrativos fueron emitidos incorrectamente por la Administración Tributaria, puesto que ni el Acta de Infracción ni la Resolución Sancionatoria, contienen una explicación del momento en que se habría verificado el incumplimiento de la emisión de la factura; tampoco se advierte el cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 4, Parágrafo I, Párrafo Segundo de la RND N° 10-0020-05, modificado por el Artículo 1 de la RND N° 10-0009-13, que de



forma categórica dispone: *"En el proceso de control fiscal, los funcionarios acreditados requerirán al comprador los datos del producto adquirido o la descripción del servicio contratado y la correspondiente factura. (...)"* (las negrillas son nuestras).

xxvi. Como se podrá observar de lo descrito en los párrafos precedentes, en el procedimiento de control de emisión de la factura o nota fiscal efectuado por la Administración Tributaria, contra Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos y plasmado en el Acta de Infracción y en la Resolución Sancionatoria, no se encuentra plenamente identificado el momento en que no se habría emitido la factura o nota fiscal, siendo que por la naturaleza de la actividad del Sujeto Pasivo, corresponde el cumplimiento de dicha obligación de emisión de la respectiva factura, en el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio del servicio de limpieza; aspecto que debe ser expuesto de forma clara, debiendo exponerse las circunstancias en que ocurrieron los hechos; además, describir en el presente caso el servicio contratado, por cuanto no es suficiente señalar que el contribuyente no emitió la factura, nota fiscal o documento equivalente por la prestación de servicios de limpieza, afirmación que sin lugar a dudas conlleva a interpretaciones contradictorias, tal cual se puede advertir del memorial de respuesta al Recurso de Alzada de la propia Administración Tributaria.

xxvii. Asimismo, cabe señalar que tampoco es argumento válido afirmar que el Sujeto Pasivo no presentó los descargos que permitan establecer que no se realizó el servicio, y que se habría consentido se prosiga con el procedimiento sancionador; es decir, no sólo con el afán de mantener subsistente un acto administrativo que no explica o no señala de forma precisa la observación, se puede recurrir a argumentos que no dilucidan nada, o ayudan a establecer si la recurrente efectivamente no emitió la respectiva factura cuando se prestó el servicio de limpieza de las prendas de vestir; puesto que en el presente caso como se señaló, el Acta de Infracción no señala cuál o qué prenda de vestir fue entregada por el valor de Bs39.-; además, no existe evidencia de que los funcionarios acreditados hubieran requerido al comprador del servicio, la descripción del servicio contratado; mas cuándo la misma Administración





Tributaria en el memorial de respuesta al Recurso de Alzada contradictoriamente a la normativa tributaria, da a entender que debió emitirse la factura cuando se requirió el servicio de limpieza, sustentando que el hecho generador nació al llenarse la Orden de Trabajo con los requerimientos de quien solicitó el servicio.

xxviii. Por otro lado, la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico, señala que la ARIT se basa en afirmar que el procedimiento no fue verificado in situ, toda vez que manifiesta que el hecho generador no se dio ya que el cliente recién estaba ingresando, con lo que se evidencia que el fallo carece de motivación; al efecto, cita las SC Nos. 0043/2005-R, 1060/2006-R y 0422/2014. Agrega que la Resolución impugnada no se basa en los antecedentes administrativos, y en las actuaciones realizadas a momento de la intervención, carece de aquel elemento que es la fundamentación, ya que lo único que hizo fue revocar totalmente la Resolución Sancionatoria, en base a conjeturas como que la verificación se hizo al ingresar el cliente lo cual no fue manifestado por la Administración Tributaria, mucho menos establecido en antecedentes administrativos.

xxix. Al respecto, corresponde señalar que el hecho de que la Resolución del Recurso de Alzada como parte de su fundamentación, señale que el procedimiento no habría sido verificado in situ, y que el hecho generador no se habría dado ya que el cliente recién estaría ingresando al local comercial, no puede generar que se considere que en dicho acto administrativo falte la motivación como pretende la Administración Tributaria, cuando es el mismo Ente Fiscal quien de forma nada consistente o sólida estableció la observación en el Acta de Infracción y en la Resolución Sancionatoria; puesto que en dichos actos administrativos como ya se señaló, no se explica cómo o en qué momento o circunstancias se configuró el hecho generador de no emisión de la factura; en el presente caso, la instancia de Alzada emitió pronunciamiento en función al análisis de los antecedentes administrativos, y de los argumentos expuestos en el memorial de respuesta al Recurso de Alzada de forma motivada; si bien no corresponde la revocatoria del Acta de Infracción, empero corresponde se establezca con precisión la observación sobre el



incumplimiento de la emisión de la factura, por lo que se desvirtúan los argumentos de la Administración Tributaria en este punto.

xxx. En función a lo expuesto, es evidente que la Administración Tributaria vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, previstos en los Artículos 115, Parágrafo II, y 117, Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), **al no haber expuesto con precisión en qué momento se perfeccionó el hecho imponible sobre la prestación de servicios, de conformidad con lo dispuesto en el Inciso b), del Artículo 4 de la Ley N° 343 (TO)**, aspecto que influye en la fundamentación de hecho del Acta de Infracción N° 00014072 y de la Resolución Sancionatoria N° 00367/2014.

xxxi. Consiguientemente, siendo que un acto es anulable cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, en el marco del Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable al caso supletoriamente, en virtud de lo establecido en el Artículo 74, Numeral 1 de la Ley N° 2492 (CTB); corresponde a esta instancia Jerárquica, anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Infracción N° 00014072, inclusive, a objeto de que la Administración Tributaria cumpla con el procedimiento de control legalmente establecido.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.





**POR TANTO:**

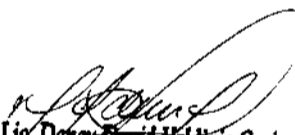
El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, Inciso b); 139 y 144 del Código Tributario Boliviano,

**RESUELVE:**

**ANULAR** la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0026/2015, de 12 de enero de 2015, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Gladys Ruth Calvo Uriarte de Burgos, contra la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Infracción N° 00014072, inclusive, a objeto de que la citada Administración Tributaria cumpla con el procedimiento de control legalmente establecido; todo de conformidad a lo previsto en el Inciso c), Parágrafo I, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.



**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

  
Lic. Dancy David Valdovinos Coria  
Director Ejecutivo General a.i.  
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA

PCB/ZAR/FLM/aip

