



## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 1561/2014

La Paz, 17 de noviembre de 2014

Resolución de la Autoridad Regional  
de Impugnación Tributaria:

**Resolución del Recurso de Alzada ARIT-  
CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014,**  
emitida por la Autoridad Regional de  
Impugnación Tributaria Chuquisaca.

Sujeto Pasivo o Tercero  
Responsable:

**Lourdes Mirabal Cortes.**

Administración Tributaria:

**Gerencia Distrital Potosí del Servicio de  
Impuestos Nacionales (SIN),** representada por  
Zenobio Vilamani Atanacio.

Número de Expediente:

**AGIT/1323/2014//PTS-0055/2014.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por Lourdes Mirabal Cortes (fs. 86-91 y 103-104 del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014 (fs. 76-82 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1561/2014 (fs. 168-175 vta. del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

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

##### I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.

Lourdes Mirabal Cortes, interpuso Recurso Jerárquico (fs. 86-91 y 103-104 del expediente), impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca; bajo los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que conforme documentación adjunta, la primera vez que incurrió en la contravención tributaria, solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de la clausura





con Boleta de Pago N° 1000 de 20 de junio de 2013 por Bs200.-, dejando sin efecto dicha contravención, la que adquirió la calidad de cosa juzgada.

- ii. Señala que se vulneró el debido proceso y el Parágrafo II, Artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE), al establecer una doble sanción por el mismo hecho ya resuelto, desconociendo el Principio de Non Bis in Ídem, puesto que la Resolución impugnada establece una sanción con la clausura de 12 días continuos, cuando de acuerdo con el Acta de Verificación y Clausura N° 00072157 se impuso la sanción de convertir la clausura por el pago inmediato de una multa equivalente a diez veces el monto no facturado, siempre que sea la primera vez, por lo que no puede desconocerse dicho fallo, sumando la primera contravención a la segunda e imponer la clausura de doce (12) días.
- iii. Cita las Sentencias Constitucionales 0962/2010-R y 1044-R 2010, y doctrina de la legislación peruana, respecto al Principio del Non Bis in Ídem y establece que éste es un principio general del Derecho, derivado de los Principios de Legalidad y Tipicidad que, en el caso de presentarse identidad de sujetos, hechos y fundamentos, prohíbe la duplicidad de sanciones de cualquier tipo y el desarrollo de dos o más procedimientos en forma simultánea.
- iv. Pide se compulse la prueba documental del 19 de junio de 2013, donde mediante el pago de tributos registrado en la Boleta de Pago, se extinguió la obligación tributaria; alega que fue sujeta nuevamente a un proceso por la misma contravención tributaria, vulnerando el Artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).
- v. Agrega que la Sentencia Constitucional Plurinacional 100/2014 acredita que el procedimiento sancionador fue derogado y que al haber transcurrido más de 6 meses para regular el procedimiento administrativo sancionador, sin que el Órgano Legislativo hubiera promulgado dicho procedimiento, existe un vacío legal que deja en suspenso el procedimiento sancionador establecido en el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), por lo que solicita la suspensión del trámite, señalando que lo contrario sería vulnerar el Principio de Legalidad considerado como la columna vertebral de todo actuar procesal según la SC 378/2000R, en tal sentido pide se oficie al Órgano Legislativo la consulta de tal promulgación. Menciona las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012 y 0142/2012 que hicieron referencia a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.



- vi. Finalmente, solicita revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014; agrega que las farmacias son establecimientos sanitarios privados de interés público, además que la atención farmacéutica no son comercios, bajo el régimen de las normas del Código de Comercio donde se transfieren bienes muebles, pues cuenta con legislación especial.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca (fs. 76-82 del expediente), confirmó la Resolución de Clausura N° 23-000140-14, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, contra Lourdes Mirabal Cortés, quedando subsistente la sanción de clausura de su establecimiento comercial, por doce (12) días continuos, de acuerdo al Artículo 164, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB), al ser la segunda contravención tributaria verificada dentro del Procedimiento de Control Tributario; con los siguientes fundamentos:

- i. Evidencia que la contribuyente Lourdes Mirabal Cortés, incurrió -con anterioridad al caso presente- en la contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, detectada dentro de un Procedimiento de Control Tributario, el 19 de junio de 2013, por la venta de medicamentos, por un valor de Bs20.-; sin embargo, al tratarse de la primera oportunidad, optó por la convertibilidad de la sanción de clausura de su establecimiento comercial (6 días), pagando el monto de diez veces lo no facturado.
- ii. Advierte que, el 14 de febrero de 2014, funcionarios de la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuesto Nacionales verificaron la no emisión de factura dentro de otro Procedimiento de Control Tributario, en el domicilio de la contribuyente Lourdes Mirabal Cortés, por la venta de los siguientes medicamentos; (1) Flavicol, (1) Resfrianex, y (2) Paracetamol, por un monto total de Bs10.-. En base a dichos antecedentes, y ante la no presentación de descargos por parte de la recurrente, en el plazo de 20 días, de acuerdo al Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), la Administración Tributaria emitió la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, ratificando la contravención tributaria verificada y sancionando a la ahora recurrente con la clausura de su establecimiento comercial, por el lapso de 12 días, en función al

3 de 19





Artículo 164, Parágrafo II de la citada Ley, por tratarse de la segunda oportunidad en la que se incurrió en la contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, esto de acuerdo a la revisión del Registro de Clausuras en el Sistema SIRAT II, de la Administración Tributaria.

- iii. Explica que la Administración Tributaria verificó en fechas distintas (19/06/2013 y 14/02/2014) el Incumplimiento del Deber Formal de emisión de factura, razón por la cual, a pesar de tratarse del mismo sujeto contraventor, la contravención tributaria es distinta; por tanto concluye que no se cumplieron a cabalidad los requisitos de identidad de sujeto, objeto y causa, que se necesitan para considerar vulnerado el Principio de Non Bis in Ídem.
- iv. Realiza el detalle de la aplicación de sanciones por la no emisión de factura, nota fiscal y documento equivalente, a través de verificación realizada por la Administración Tributaria dentro de un Procedimiento de Control Tributario, y señala que en el caso de autos, de la revisión y compulsas de la normativa tributaria y antecedentes administrativos, se tiene, que el Procedimiento de Control Tributario previsto por el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB) (incluidas la modificación de la Disposición Final Quinta de la Ley N° 317 y lo dispuesto por la Sentencia Constitucional N° 100/2014) al tener como objetivo la verificación de la misma obligación descrita en el Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB), debe aplicar las sanciones establecidas en el parágrafo II del mencionado Artículo, una vez evidenciada la contravención tributaria de no emisión de factura, nota fiscal y documento equivalente, esto es, con la sanción de 6 días ante la primera contravención, 12 en la segunda, 24 en la tercera, y 48 en la cuarta y siguientes; claro está, que al tratarse de un Procedimiento de Control Tributario, se reconoce la facultad que tiene el contribuyente de convertir la sanción de clausura por una multa equivalente a diez veces el monto no facturado, en la primera oportunidad, conforme al Artículo 170, párrafo tercero de la Ley N° 2492 (CTB).
- v. Puntualiza que el Artículo 161 de la Ley N° 2492 (CTB), dentro de las sanciones por conductas contraventoras, establece entre otras: la multa y la clausura; comprendiéndose, que la convertibilidad no implica desvirtuar, eliminar o dejar sin efecto la sanción, como equivocadamente sostiene la recurrente, sino que la sanción convertida se transforma de una clausura a una multa, por lo que al momento de aplicar nuevas sanciones, posteriores a una conversión, de tomarse en cuenta que la



primera contravención es existente, y que la sanción fue efectiva en el contribuyente, siendo irrelevante que la misma se haya aplicado a través de una multa, en lugar de la clausura; por lo que, le corresponde la clausura de su establecimiento comercial por el lapso de 12 días continuos.

vi. En cuanto al argumento de la procedencia de la convertibilidad en el caso presente, por considerarse la primera vez, señala que dicho razonamiento es equivocado, puesto que la contravención tributaria analizada resulta ser la segunda y no así la primera; agrega respecto al tratamiento de convertibilidad para los establecimientos de salud, señala el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB); y manifiesta que la actividad realizada por una farmacia, consiste en la venta de medicamentos, es decir bienes muebles, sobre los que se produce la transferencia de dominio, tal cual describe el Artículo 4, Inciso a) de la Ley N° 843 (TO); por lo que la actividad de la recurrente no puede ser considerada de forma alguna como una prestación de servicio.

vii. Deja establecido que la actividad de venta de medicamentos de toda farmacia, y la obligación de emisión de factura, se adecúan a lo estrictamente establecido en el Inciso a), Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), por constituir una venta de productos y no así una prestación de servicios, no corresponde la aplicación de la convertibilidad de la sanción de clausura por más de una vez dentro del Procedimiento de Control Tributario, como erróneamente pretende la recurrente.

## CONSIDERANDO II:

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

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), de 7 de febrero de 2009, regula el Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, de 7 de febrero de 2009, que en el Título X, determinó la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, 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 Política del Estado (CPE), las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092, Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

### **CONSIDERANDO III:**

#### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 1 de octubre de 2014, mediante nota ARIT-CHQ-SCR N° 0430/2014, de 26 de septiembre de 2014, se recibió el expediente ARIT-PTS-0055/2014 (fs. 1-108 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 6 de octubre de 2014 (fs. 109-110 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 8 de octubre de 2014 (fs. 111 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 **17 de noviembre de 2014**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

### **CONSIDERANDO IV:**

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

- i. El 14 de febrero de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Lourdes Mirabal Cortes con el Acta de Infracción N° 6766, por el incumplimiento en la emisión de factura, nota fiscal, o documento equivalente por la venta de medicamentos, motivo por el que procedió a la intervención de la Factura N° 3012 y solicitó a la emisión de la Factura N° 3013; tipificando la conducta conforme el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 317, con las condiciones establecidas en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100, la misma que es sancionada según el Artículo 164, Parágrafo II de la citada Ley; finalmente, de acuerdo con el Artículo 168 del mismo cuerpo legal, otorgó veinte (20) días para la presentación de descargos y/o efectúe el pago correspondiente (fs. 3-4 de antecedentes administrativos).
- ii. El 11 de marzo de 2014, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDPTS/DF/INF/00200/2014, en el cual recomienda la emisión y notificación de la



Resolución Sancionatoria al haber transcurrido el plazo de veinte (20) días, sin que el contribuyente hubiese presentado descargos (fs. 6-7 de antecedentes administrativos).

- iii. El 22 de abril de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Lourdes Mirabal Cortes, con la Resolución de Clausura N° 23-0000140-14, de 7 de abril de 2014, que resuelve sancionar a la contribuyente con la clausura de doce (12) días continuos de su establecimiento comercial donde desarrolla la actividad gravada, en previsión a lo dispuesto por el Parágrafo II, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB) (fs. 8-9 y 10 de antecedentes administrativos).

## **IV.2. Alegatos de las Partes.**

### **IV.2.1 Alegatos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Gonzalo Plaza Corico conforme Testimonio de Poder N° 159/2014 de 7 de noviembre de 2014 (fs. 161 - 163 del expediente), presentó alegatos orales (fs. 164 - 167 del expediente), con los siguientes fundamentos:

- i. Explica el procedimiento sancionador realizado de la emisión del Acta de Verificación y Clausura N° 6766 de 14 de febrero de 2014, donde se estableció que por el grado de reincidencia y por la verificación del Sistema SIRAT II del SIN, esta era la segunda Contravención cometida por la contribuyente a partir de la Promulgación de la Ley N° 317, por ello correspondía la clausura de doce días; asimismo se estableció que la Contribuyente tenía el plazo de veinte días para presentar sus pruebas de descargo al Acta de Contravención que en este caso hace de Auto Inicial de Sumario Contravencional.
- ii. Señala que dentro del plazo de 20 días no presentó ningún tipo de descargo a la calificación provisional de la Contravención Tributaria de no emisión de Factura, por consiguiente se ha emitido en fecha 7 de abril de 2014, la Resolución de Clausura N° 23-00140-14, por el cual se ha ratificado la sanción de doce días de Clausura del establecimiento comercial de la contribuyente.
- iii. Alega que en el Recurso de Alzada presentado por la contribuyente establece que se ha vulnerado el Principio de "Non Bis in Idem" por una intervención de Clausura pasada de 19 de junio de 2013, donde se acogió a la convertibilidad pagando una sanción por la suma de 10 veces el monto no facturado; asimismo, manifiesta que la

7 de 19





contribuyente aduce que al ser su Farmacia una entidad de servicio médico, en la emisión de la Resolución del Recurso de Alzada debería considerarse el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), es decir, la permisión que existe para los servicios de salud de poder continuar con sus actividades sin que sean objeto de una Clausura.

- iv. Menciona que identificó que no hay vulneración al Principio de Non Bis In Idem, no existe doble sanción por un mismo hecho, porque no concurren los elementos de identificación de Sujeto, Objeto y Causa, en razón de que la Contravención se ha efectuado el 19 de Junio de 2013, por la venta de medicamentos por un valor de Bs. 20 y la segunda contravención es de fecha 14 de febrero de 2014, por lo que son tiempos y momentos distintos.
- v. Sostiene que la farmacia lo que hace es realizar una venta directa de medicamentos por consiguiente no estaría dentro del marco establecido en el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), conforme lo señaló la ARIT Chuquisaca; además porque el hecho generador por el cual se identifica las farmacias es de la venta conforme establece el Artículo 4, Inciso a) de la Ley N° 3092 (debió decir Ley N° 843 (TO)) .
- vi. Entiende que no existen elementos de juicio necesarios para la presentación de un Recurso Jerárquico, en razón de que la Resolución del Recurso de Alzada cumple con lo previsto en el Artículo 211 del Código Tributario Boliviano verificado con el Artículo 1 de la Ley N° 3092, en ese sentido solicita se valore los elementos de prueba y se confirme la Resolución de Clausura y consiguientemente, la sanción de 12 días continuos de Clausura del establecimiento comercial de Lourdes Mirabal Cortes.

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

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

##### ***Artículo 117.***

*1. 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. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena.*

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

**Artículo 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).**

*I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:*

- 1. La Constitución Política del Estado.*
- 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.*
- 3. El presente Código Tributario.*
- 4. Las Leyes*
- 5. Los Decretos Supremos.*
- 6. Resoluciones Supremas.*
- 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.*

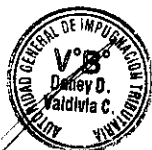
*También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.*

*II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.*

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

*(...)*

*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.*





**Artículo 168. (Sumario Contravencional).**

*I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.*

*II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código.*

*III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario.*

*IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad.*

**Artículo 170. (Procedimiento de Control Tributario). (...)**

*El sujeto pasivo podrá convertir la sanción de clausura por el pago inmediato de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado, siempre que sea la primera vez. En adelante no se aplicará la convertibilidad.*

**iii. Ley Nº 843, de 20 de mayo de 1986 (Ordenado, Complementado y Actualizado al 30 de abril de 2014), de Reforma Tributaria (TO).**

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



- a) *En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente;*

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

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1561/2014, de 4 de noviembre de 2014, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Sobre la duplicidad de la sanción y el Principio Non Bis in Ídem.**

- i. Lourdes Mirabal Cortes, en su Recurso Jerárquico manifiesta que conforme documentación adjunta, la primera vez que incurrió en la contravención tributaria, solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de clausura con Boleta de Pago N° 1000, de 20 de junio de 2013, por Bs200.-, dejando sin efecto dicha contravención que adquirió la calidad de cosa juzgada; empero se vulnera el debido proceso y el Parágrafo II, Artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE), al establecer una doble sanción por un hecho ya resuelto, desconociendo el Principio de Non Bis in Ídem, y aplicando la clausura de 12 días continuos.
- ii. Cita las Sentencias Constitucionales 0962/2010-R y 1044-R 2010 y doctrina, respecto al Principio Non Bis in Ídem, estableciendo que éste es un principio general del Derecho, derivado de los Principios de Legalidad y Tipicidad, que en el caso de presentarse identidad de sujetos, hechos y fundamentos, prohíbe la duplicidad de sanciones de cualquier tipo y el desarrollo de dos o más procedimientos en forma simultánea. Pide se compulse la prueba documental del 19 de junio de 2013, donde mediante el pago de tributos registrado en la Boleta de Pago, se extinguió la obligación tributaria; siendo nuevamente sujeta a un proceso por la misma contravención tributaria, vulnerando el Artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).
- iii. Agrega que la Sentencia Constitucional Plurinacional 100/2014 acredita que el procedimiento sancionador fue derogado, y que transcurrido el plazo de 6 meses el Órgano Legislativo no promulgó procedimiento sancionador alguno, existiendo un vacío legal y deja en suspenso el procedimiento sancionador establecido en el





Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), por lo que solicita la suspensión del trámite, y que lo contrario sería vulnerar el Principio de Legalidad, solicitando se oficie al Órgano Legislativo la consulta de tal promulgación. Menciona las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012 y 0142/2012 que hicieron referencia a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

- iv. Por su parte, la Administración Tributaria en alegatos orales explica el Procedimiento Sancionador realizado de la emisión del Acta de Verificación y Clausura N° 6766 de 14 de febrero de 2014, y menciona que identificó que no existe vulneración al Principio de Non Bis In Idem, o doble sanción por un mismo hecho, ya que no concurren los elementos de identificación de Sujeto, Objeto y Causa, en razón de que las Contravenciones se han efectuado el 19 de Junio de 2013, por la venta de medicamentos por un valor de Bs20.- y la segunda contravención es de fecha 14 de febrero de 2014, por lo que son tiempos y momentos distintos.
- v. Sostiene que la farmacia lo que hace es realizar una venta directa de medicamentos por consiguiente no estaría dentro del marco establecido en el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), conforme lo señaló la ARIT Chuquisaca; además porque el hecho generador por el cual se identifica las farmacias es de la venta conforme establece el Artículo 4, Inciso a) de la Ley N° 843 (TO).
- vi. Al respecto, Guillermo Cabanellas, define el Principio *Non Bis in Idem* como un aforismo latino que significa "*no dos veces sobre lo mismo*". Asimismo, Rafael Márquez Piñero señala que con la citada expresión se quiere indicar que "*una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran delictuosos*", a fin de evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a un proceso penal anterior (CABANELLAS, Guillermo, *Repertorio Jurídico de Principios Generales del Derecho, Locuciones, Máximas y Aforismos Latinos y Castellanos*. 4ª. Edición ampliada por Ana María Cabanellas, Pág. 175; BARRENA Alcaraz, Adriana E. y otros, *Diccionario Jurídico Mexicano*. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 1994, Pág. 2988).
- vii. Por su parte, la doctrina tributaria establece que: "*para que pueda ser invocado el principio de non bis in ídem, debe darse la "identidad de hecho", que presupone la triple identidad, consistente en lo siguiente: 1) **identidad de personas (eadem***



*personae*), en virtud de la cual el principio referido protege exclusivamente a quien ha sido perseguido en tanto esa persecución se mantenga o haya sido concluida mediante sobreseimiento o sentencia absolutoria o condenatoria firme; no protege a los posibles copartícipes en el mismo acontecimiento no perseguidos anteriormente; **2) identidad de objeto (eadem re)**, la cual alude a que el hecho debe ser el mismo en su materialidad en los dos procesos, sin importar la calificación jurídica dada; **3) identidad de causa de persecución (eadem causa petendi)**, que se refiere al ejercicio del derecho de acción. Si en el primer proceso el derecho de acción fue válidamente ejercido y ante un juzgador que podía conocer del contenido total de la imputación, se prohíbe la nueva persecución, no obstante que el contenido fáctico de la imputación no haya sido agotado, siempre que haya podido agotarlo. No habrá tal identidad cuando, por ejemplo, en el primer proceso se haya ejercido la acción inválidamente o cuando el tribunal interviniente haya sido incompetente o carecido del poder de ejercer la jurisdicción. Faltando una de estas tres identidades, no se está frente al mismo hecho, y es posible la persecución ante la conducta presuntamente violatoria al ordenamiento jurídico” (VIZCAÍNO, García Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Lexis Nexis, Tercera Edición Ampliada y Actualizada, 2006, pág. 286).

- viii. Asimismo, el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional N° 506/05, de 10 de mayo de 2005, en el punto III.2.1 de los fundamentos jurídicos establece que: “El principio *non bis in ídem* implica en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos (...) En el principio se debe distinguir el aspecto sustantivo (nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado) y el **aspecto procesal o adjetivo (nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado)**. En este sentido, existirá vulneración al *non bis in ídem*, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho (...) **Este principio no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, sino que también lo es al ámbito administrativo (...)**” (las negrillas son nuestras).



- ix. En nuestra normativa, la Constitución Política del Estado (CPE), en el Parágrafo II, Artículo 117 establece que: “**Nadie será procesado ni condenado más de una vez**



**por el mismo hecho (...)**", siendo que en ese contexto legal y jurisprudencial, se tiene que el Principio Non Bis in Ídem se aplica tanto en derecho sustantivo como en el derecho procesal adjetivo, lo que constituye una garantía al debido proceso; al respecto, se entiende que en los casos en los que existan dos sanciones por un mismo hecho, la controversia se configura dentro del derecho sustantivo, puesto que se aplica la normativa que determina la calificación de la conducta del Sujeto Pasivo (las negrillas son nuestras).

- x. En tal sentido, con el fin de establecer si existió o no la doble sanción impuesta por un mismo hecho, corresponde, a partir de un análisis de los hechos acontecidos en el presente caso, identificar la concurrencia de las tres condiciones señaladas en la doctrina como son: **1) identidad de persona (eadem personae); 2) identidad de objeto (eadem re) y 3) identidad de causa de persecución (eadem causa petendi)**, es así que de la compulsa de los antecedentes administrativos, se evidencia que el 14 de febrero de 2014, la Administración Tributaria, notificó el Acta de Infracción N° 6766, por el incumplimiento en la emisión de factura, nota fiscal, o documento equivalente por la venta de medicamentos, motivo por el cual procedió a la intervención de la Factura N° 3012 y solicitó la emisión la Factura N° 3013; tipificando la conducta conforme el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 317, con las condiciones establecidas en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100, la misma que es sancionada según el Artículo 164, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB); finalmente, otorgó veinte (20) días para la presentación de descargos y/o efectúe el pago correspondiente (fs. 3-4 de antecedentes administrativos).
- xi. En tal sentido, el 22 de abril de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Lourdes Mirabal Cortes, con la Resolución de Clausura N° 23-0000140-14, de 7 de abril de 2014, la cual establece que dentro del plazo de 20 días no se presentaron descargos que desvirtúen la contravención, por lo que resuelve sancionar a la contribuyente con la clausura de doce (12) días continuos de su establecimiento comercial, en previsión a lo dispuesto por el Parágrafo II, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB) (fs. 8-9 de antecedentes administrativos).
- xii. De la misma forma, de la revisión de los documentos adjuntos al expediente, se advierte que el 19 de junio de 2013, la contribuyente incumplió con la obligación de



emitir la Factura correspondiente a la venta de medicamentos, motivo por el cual, la Administración Tributaria notificó el Acta de Verificación y Clausura N° 72157, en tal oportunidad y conforme el segundo párrafo del Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB), la contribuyente se acogió a la convertibilidad de la sanción de clausura por el pago inmediato de la multa equivalente a diez (10) veces el importe no facturado; sin embargo, se debe tener en cuenta que la norma que regula esta conversión de clausura por multa pecuniaria es clara al señalar expresamente que dicho acogimiento podrá ser **siempre que sea la primera vez y que en adelante no se aplicará la convertibilidad**; advirtiendo que esta convertibilidad no extingue la contravención por no emisión de factura, a efectos del cómputo de la reincidencia, como entiende la contribuyente, máxime, cuando la norma prevé que la convertibilidad de la sanción para las contravenciones posteriores a la primera no procede, siendo en este caso aplicable la sanción por clausura que se discute en el presente recurso.

- xiii. En tal sentido, es evidente que la contribuyente reincidió su conducta contraventora, al no emitir la correspondiente Factura, Nota Fiscal o documento equivalente al momento de realizar una venta como prevé el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO), motivo por el cual, el 14 de febrero de 2014, la Administración Tributaria, notificó el Acta de Infracción N° 6766, al constatar que la contribuyente no emitió la Factura por segunda vez, por lo que al ser reincidente no era aplicable una convertibilidad, y correspondía en consecuencia la clausura del establecimiento donde realiza su actividad comercial conforme prevé el Artículo 170 de la Ley N° 2492 (CTB) modificado por la Ley N° 317 que establece que dicha clausura debe realizarse conforme el Parágrafo II del Artículo 164 de la citada Ley N° 2492 (CTB).
- xiv. Del análisis del Parágrafo II, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB), se tiene que la sanción de clausura será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días; asimismo, establece que 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 máxima; en este enfoque es evidente que la conducta contraventora de la contribuyente se enmarca en la segunda reincidencia, tal como ella misma señala en su Recurso Jerárquico, reconociendo que ya había sido pasible a una sanción por la no emisión de Factura, por tanto la sanción viene a ser el doble de la





mínima (seis días), es decir corresponde la clausura por doce (12) días continuos, como estableció la Administración Tributaria en el Acta de Infracción N° 6766.

- xv. Por los hechos citados precedentemente, del marco legal y doctrinal, se demuestra que la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, que resuelve sancionar a la contribuyente con la clausura de doce (12) días continuos, al tratarse de la segunda infracción, y el Acta de Verificación y Clausura N° 72157 de 19 de junio de 2013, que también estableció la contravención por la no emisión de factura pero que en tal oportunidad, por tratarse de la primera vez, la contribuyente pudo acogerse a la convertibilidad y pago de la sanción de la clausura, ambas sanciones fueron impuestas al mismo Sujeto Pasivo, suscitándose de esa manera **la identidad de persona**; asimismo, las sanciones derivan de la conducta contraventora del contribuyente ante la no emisión de la Factura pero en dos momentos distintos, hecho que dispone la inexistencia de la **identidad de objeto**; finalmente, las sanciones se encuentran referidas a dos situaciones distintas, es decir dos ventas realizadas en momentos y circunstancias independientes, situación que no establece **la identidad de causa de persecución**; consiguientemente, no se cumplen las tres condiciones para que opere la vulneración al Principio *Non Bis in Ídem*, por tanto no existe vulneración al debido proceso establecido en el Parágrafo II, Artículo 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).
- xvi. En cuanto a la cita de la Sentencia Constitucional 100/2014, cabe señalar que la misma declaró la inconstitucionalidad de la Frase de la Disposición Adicional Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013 (Ley N° 317), empero aclaró que *"la declaratoria de inconstitucionalidad de la frase señalada, no implica la declaratoria de inconstitucionalidad del contenido del parágrafo II del art. 164 del Código Tributario Boliviano, por no haberse sometido a control de constitucionalidad"*; en tal sentido, la aplicación del Parágrafo II del Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB) en la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, se encuentra dentro del alcance legal aplicado para el efecto.
- xvii. De la misma forma dicha Sentencia si bien exhortó al Órgano Legislativo a que en el plazo de seis meses, regule el procedimiento administrativo sancionador que responda a la naturaleza de la contravención de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, verificadas en operativos de control tributario;



también estableció expresamente que **en tanto se proceda con la regulación de dicho procedimiento sancionador y en el marco de una interpretación previsoras**, se aplicará el procedimiento contravencional establecido en el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB); consecuentemente, no es cierto ni evidente que exista un vacío legal o se hubiere dejado en suspenso el procedimiento sancionador previsto en el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), como lo expone la contribuyente, al contrario la Sentencia Constitucional, sí estableció la aplicación previsoras de tal norma mientras se proceda con dicha regulación, no correspondiendo tampoco la suspensión del presente trámite, o la consulta hacia el Órgano Legislativo de tal promulgación.

- xviii. En cuanto a la cita de las Sentencias Constitucionales 1044-R, 378/2000R, 0140/2012 y 0142/2012, cabe indicar que las mismas no aplican al presente caso, puesto que no se evidenció vulneración de los Principios de Non Bis in Ídem, de Legalidad, o a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.
- xix. En relación al argumento que las farmacias son establecimientos sanitarios privados de interés público, además que la atención farmacéutica no es un comercio, bajo el régimen de las normas del Código de Comercio; cabe aclarar que conforme señaló la Instancia de Alzada, el Artículo 4 de la Ley N° 843 (TO) establece expresamente que el hecho imponible se perfeccionará al momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual debe estar obligatoriamente respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente, en tal sentido se debe tener claro que la contravención tributaria por la no emisión de factura sancionada en el presente caso, refiere a la “compra de medicamentos”, y no a la atención médica que alega la contribuyente, en tal sentido esta venta de medicamentos refiere a la transferencia de un bien tangible, lo cual debía estar obligadamente respaldada por la emisión de la nota fiscal, no siendo aplicable en materia tributaria las resoluciones que podría dictar el Ministerio de Salud y Deportes, por no constituir fuente de derecho en los términos señalados en el Artículo 5 de la Ley N° 2492 (CTB), como equivocadamente alega la contribuyente.
- xx. Consecuentemente, siendo evidente que la sanción de clausura por doce (12) días continuos establecida en la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, fue impuesta de manera independiente, posterior y a causa de hechos que verifican una





segunda infracción, no vulnera el Principio de Non Bis in Ídem consagrado en el Artículo 117, Parágrafo II de la Constitución Política del Estado (CPE).

- xxi. Por todo lo expuesto en la fundamentación de la presente Resolución, corresponde a esta Instancia Jerárquica, confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Lourdes Mirabal Cortes, contra la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, de 7 de abril de 2014, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que dispuso sancionar a la contribuyente con la clausura de su establecimiento comercial donde desarrolla su actividad gravada, por doce (12) días continuos, de acuerdo al Parágrafo II, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB) al ser la segunda contravención verificada dentro del Procedimiento de Control Tributario.

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-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, 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:**

**CONFIRMAR** la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2014, de 4 de agosto de 2014, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Lourdes Mirabal Cortes, contra la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Clausura N° 23-00000140-14, de 7 de abril de 2014, emitida por la citada Administración Tributaria, que dispuso sancionar a la contribuyente con la clausura de su establecimiento comercial donde desarrolla su actividad gravada, por doce (12) días continuos, de acuerdo al Paragrafo II, Artículo 164 de la Ley N° 2492 (CTB) al ser la segunda contravención verificada dentro del Procedimiento de Control Tributario; todo de conformidad a lo previsto en el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 del Código Tributario Boliviano.



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



**Lic. Daney David Valdivia Coria**  
Director Ejecutivo General a.i.  
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA