



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



RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 2558/2018

La Paz, 18 de diciembre de 2018

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria:	Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018 , emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.
Sujeto Pasivo o Tercero Responsable:	Aguelino Wilson Fernández Ayma.
Administración Tributaria:	Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) , representada por Verónica Jeannine Sandy Tapia.
Número de Expediente:	AGIT/2242/2018//ORU-0129/2018.

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por Aguelino Wilson Fernández Ayma (fs. 165-165 vta. y 217-219 vta. del expediente); la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018 (fs. 148-162 del expediente); el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-2558/2018 (fs. 237-249 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.

Aguelino Wilson Fernández Ayma, interpone Recurso Jerárquico (fs. 165-165 vta. y 217-219 vta. del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz; con los siguientes argumentos:

- i. Sostiene que la Resolución del Recurso de Alzada no consideró que la sanción con clausura definitiva fue declarada inconstitucional mediante la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014, tampoco realizó análisis ni valoración sobre este punto reclamado en la Instancia de Alzada, siendo que conforme el





Artículo 44, Parágrafo I de la Ley del Tribunal Constitucional, las Sentencias Constitucionales son vinculantes y de cumplimiento obligatorio.

- ii. Menciona que en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014, se impugnó la clausura definitiva del local intervenido, siendo evidente que se pronuncia sobre dicho aspecto y no como señala la Instancia de Alzada. Añade que la clausura definitiva con la que pretende sancionar la Administración Tributaria sería inconstitucional e ilegal ya que la sanción es producto de la no emisión de factura y sobre la cual no existe reincidencia; siendo inconcebible que en el mismo Código Tributario Boliviano (CTB) en su Artículo 170 se declare inconstitucional la clausura definitiva y el Artículo 164, Parágrafo V se sancione con la clausura definitiva por no emisión de factura por la venta de gasolina, diésel oil y gas natural; siendo la misma sanción en distintos artículos, con la agravante que en el Artículo 164 la sanción sería directa.
- iii. Manifiesta que la ARIT pasó por alto el carácter vinculante y obligatorio de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 ya que se limita a señalar que el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB) no fue objeto de inconstitucionalidad, sin considerar que la sanción de clausura definitiva como tal fue declarada inconstitucional y excluida del referido Código.
- iv. Sostiene que tanto la Administración Tributaria como la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) tienen pleno conocimiento de que si hubo emisión de factura en la Estación de Servicio por la venta de Diese Oil y que no corresponde la sanción que se pretende imponer al no haber incurrido en la contravención por no emisión de factura nota fiscal o documento equivalente.
- v. Añade que la Instancia de Alzada omite pronunciarse en el fondo y sólo señala que sí corresponde se deba considerar lo manifestado anteriormente a momento de emitir un nuevo acto administrativo; situación que vulnera el principio constitucional del Debido Proceso ya que teniendo todos los elementos constitutivos para revocar la Resolución de Clausura Definitiva prefirió anular obrados para que se emita un nuevo acto preliminar, quebrantando los principios de Verdad Material, Sometimiento pleno a la Ley, Imparcialidad y Proporcionalidad establecidos en la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) ya que no se valoró las facturas cursantes en antecedentes administrativos; por lo que la ARIT debió ingresar al



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

análisis y valoración de fondo ya que la documentación probatoria, como son las facturas emitidas, cursan en antecedentes administrativos que desvirtúan la sanción que se pretende imponer.

- vi. Concluye solicitando se revoque el acto impugnado y de deje sin efecto la sanción de clausura definitiva dispuesta por la Administración Tributaria en la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 181840000472.

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

La Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (fs. 148-162 del expediente), anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, para que la Administración Tributaria, si corresponde, emita un nuevo acto preliminar y aplique los procedimientos previstos en los Artículos 167 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-17; 2, 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06; con los siguientes fundamentos:

- i. Sostuvo que considerando que la impugnación del Contribuyente versa sobre el incumplimiento de la Administración Tributaria a lo dispuesto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en las Resoluciones Jerárquicas emitidas; verificará si se procedió a la aplicación del procedimiento establecido en los Artículos 167 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-17; 2, 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06.
- ii. Señaló que el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956 refiere que se verificó la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente de manera oportuna por la venta de 108,42 litros de Diésel Oíl por el valor de Bs403.31.- al vehículo sin placa de circulación el 25 de noviembre de 2013, obligación establecida en el Artículo 7, Parágrafo II del Decreto Supremo N° 29814, sancionada con la clausura definitiva en aplicación de los Artículos 164 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 19 de la Ley N° 100 y 10 de la Resolución Normativa de Directorio





N° 10-0031-16; asimismo indica que otorgó al Contribuyente el plazo de diez (10) días para presentar pruebas.

- iii. Mencionó que conforme Informe con CITE: SIN/GDOR/DF/INF/00100/2018, la Administración Tributaria concluyó que los descargos presentados por el Contribuyente no desvirtúan los cargos contenidos en el Auto Inicial de Sumario Contravencional; en consecuencia emitió la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 181840000472, que sancionó a Aguelino Wilson Fernández Ayma, con la clausura definitiva del establecimiento comercial donde se verificó la contravención, conforme lo previsto en los Artículos 164, Parágrafo V; 170, Último Párrafo del Código Tributario Boliviano (CTB) incorporados por el Artículo 19 de la Ley N° 100.
- iv. Refirió que siendo que los Artículos 168 del Código Tributario Boliviano (CTB) y 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, establecen taxativamente los requisitos y plazos a cumplir en la tramitación de un proceso sancionador, la Administración Tributaria no puede ni está en la posibilidad legal de establecer otros mecanismos procedimentales distintos a los ya expresamente determinados, toda vez que atentaría a derechos consagrados en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y el referido Código.
- v. Puntualizó que en caso de denuncias el plazo del término de prueba se reducirá a la mitad del que señala el Artículo 168 del Código Tributario Boliviano (CTB), conforme lo especifica la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 al señalar: *“salvo en el caso de contravenciones cuyo origen sea una denuncia documentada, donde el plazo se reducirá a diez (10) días hábiles”*; implicando ello que la citada reducción está circunscrita de manera obligatoria *“a una denuncia documentada”*, aspecto que no ocurrió en el presente caso; es decir, la Administración Tributaria omitió considerar el principio de Legalidad, que implica el sometimiento del Sujeto Activo al derecho para garantizar la situación jurídica de los particulares frente a la actividad administrativa.
- vi. Manifestó que sumado a lo anterior, el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956 se limitó a señalar que: *“(…) evidenciaron en flagrancia, la no emisión de factura Nota fiscal o Documento equivalente a un camión sin placas, por lo que solicitaron la presencia de funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales Oruro, quienes procedieron a verificar el hecho denunciado, así mismo cabe*



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

señalar que al producirse la denuncia telefónica por parte de la Sra. Verónica Calancha Mamani, encargada de la Agencia Nacional de Hidrocarburos – Oruro a la Administración Tributaria, de la comisión flagrante de la contravención tributaria de no emisión de factura a un vehículo sin placas, lo cual materialmente imposibilitó la elaboración de Formulario oficial de denuncia en el departamento de fiscalización de acuerdo a lo establecido en los Arts. 2, 3, 4 y 5 de la RND N° 10-0039-06, por la imposibilidad material de la mencionada de constituirse en ambos lugares al mismo tiempo; aspecto que ratificado en el acto ahora impugnado y que evidencia la inexistencia del formulario oficial de denuncias (F-9000) y por tanto el incumplimiento del procedimiento establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06.

- vii. Aclaró que si bien existe un informe de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), de 26 de noviembre de 2013, que realiza una relación circunstanciada de los hechos, el mismo fue realizado de forma posterior a la intervención y clausura realizada el 25 de noviembre del mismo año a la Estación de Servicio España de Aguelino Wilson Fernández Ayma; por lo que no puede ser considerada como la denuncia que habría realizado la ANH, tal y como pretende la Administración Tributaria, más aún cuando no cumple las formalidades establecidas en el Artículo 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06; por lo que al no cursar en antecedentes administrativos el formulario oficial de denuncias realizado por la responsable de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, quedó clara la inexistencia de una denuncia documentada en el presente caso.
- viii. Indicó que de antecedentes administrativos y la lectura del Auto Inicial de Sumario Contravencional, no se advierte la existencia de una denuncia documentada que cumpla con los Artículos 2, 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06, para la aplicación de los 10 días hábiles para la presentación de descargos o para que el Sujeto Pasivo asuma defensa conforme dispone la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07; por lo que el determinar discrecionalmente el plazo para la presentación de pruebas de diez (10) días corridos sin considerar la importancia respecto a las reglas sobre el cómputo de plazos establecidos en el Código Tributario Boliviano (CTB), demuestran incuestionablemente la falta de seguridad jurídica. Mencionó que las normas reglamentarias emitidas por la





Administración Tributaria, son efectivas en tanto y cuanto regulen procedimientos para que sea de efectivo y obligatorio cumplimiento por los sujetos de la relación jurídica tributaria.

- ix. Sostuvo que en el Auto Inicial de Sumario Contravencional como la Resolución Sancionatoria, observó incongruencias en el procedimiento, ya que se genera incertidumbre sobre la efectiva materialización o no de la contravención por la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; toda vez que la propia Administración Tributaria señala que: 1) Se emitió la nota fiscal N° 99330 por la venta de 108.41 litros; 2) Solicitó la impresión del libro de ventas del intervalo de tiempo 16:00 a 17:00, en el cual se observa el registro de la factura manual N° 968968 a horas 18:32; y 3) De la verificación física de los talonarios manuales se observó la existencia de la factura manual N° 968968 (en el talonario del Sujeto Pasivo) y la factura manual N° 11508 (en el talonario de YPFB – facturación por terceros); siendo evidente que el Sujeto Activo a momento de emitir el Auto Inicial de Sumario Contravencional no justificó su actuar pese a la existencia de facturas de ventas que constan en antecedentes administrativos. Sumado a ello que las facturas manuales no registran hora de emisión; en consecuencia, la Administración Tributaria no tomó en cuenta los aspectos señalados anteriormente, razón por la cual, si correspondiera, debe considerar lo referido a momento de emitir una nueva actuación preliminar.
- x. Concluyó indicando que el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, incumplió lo dispuesto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a ello se suma que no demostró objetivamente los motivos por los cuales no cumplió con el procedimiento establecido para éste tipo de denuncias, ocasionando que no cumpla las formalidades de Ley para alcanzar su finalidad y provoque indefensión al Sujeto Pasivo al otorgar de manera equivocada el plazo de diez (10) días para que pueda asumir defensa, y de igual manera al existir aspectos contradictorios que ameritan análisis por parte del Sujeto Activo, corresponde que el procedimiento sea reconducido, por lo que refiere no corresponde analice aspectos relacionados a la valoración de los descargos y la documentación presentada en la etapa probatoria.
- xi. Indicó que de la revisión de antecedentes administrativos, advirtió que el Auto Inicial de Sumario Contravencional fue notificado el 12 de diciembre de 2017, otorgando el



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



plazo de diez (10) días para que el Contribuyente pueda presentar descargos; el 19 de diciembre de 2017 el Sujeto Pasivo solicitó fotocopias simples del proceso, es decir, cinco (5) días hábiles después de notificado con el actuado, poniendo la Administración Tributaria a su disposición la documentación solicitada el 21 de diciembre de 2017, según Proveído N° 241740000532, efectuando la entrega de las fotocopias el 26 de diciembre de 2017, según acta de entrega, aceptando el Contribuyente que se atendió su solicitud faltando tres días para que cumpla el plazo; por lo que evidenció que no existió arbitrariedad por parte de la Administración Tributaria que contraponga a los intereses del administrado.

- xii. Aclaró que el Tribunal Constitucional con la emisión de la Sentencia Constitucional N° 100/2014, observó la falta de procedimiento en el caso del control tributario en la emisión de facturas, negando en contrapartida la posibilidad de aplicar la sanción inmediata, exhortando además a adoptar un procedimiento para dicho propósito, que respete las garantías constitucionales, es decir, restaura el derecho de los Contribuyentes referido al debido proceso, lo que no implica su pronunciamiento sobre la clausura definitiva, empero en el presente caso el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB), establece en forma expresa *“Cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diésel oil y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento”*, norma que no fue objeto de alguna acción de inconstitucionalidad cuyo resultado sea procedente, en consecuencia se encuentra en vigencia y es de cumplimiento obligatorio.
- xiii. Señaló que de la revisión de la Resolución Sancionatoria de Clausura N° 181840000472, se establece que la Administración Tributaria realizó un copia textual de los argumentos de descargos al AISC y expuso: *“(...) Si bien el contribuyente formula denuncia en contra EYNAR FIDEL FERNÁNDEZ ALCONZ (Quien de acuerdo al acta de registro de declaración informativa era el encargado de los gastos de tres movilidades) y MATIO JHONATAN CHOQUE TEDESQUE (Operador de bomba) y otros, por la presunta comisión de los delitos de FALSEDAD IDEOLÓGICA Y ASOCIACIÓN DELICTUOSA, tipificados y sancionados por los artículos 199 y 132 del Código Penal, adjuntando la siguiente documentación en fotocopia simple: (...) Cabe señalar que la acción de sancionar es competencia del Juez o Tribunal de Sentencia previo al debido proceso penal y la obligación*





tributaria de la emisión de facturas, así como otras obligaciones establecidas en la Ley 2492, tienen que ser cumplidas por el titular del NIT 3097507017 que en el presente caso es el SR. FERNÁNDEZ AYMA AGUELINO WILSON, conforme dispone el artículo 70 de la Ley 2492 (Código Tributario)”, lo que hace evidente que la Administración Tributaria se pronunció sobre los descargos presentados de manera extemporánea por el Contribuyente indicando que la acción de sancionar delitos de falsedad ideológica y asociación delictuosa es competencia del Juez o Tribunal de Sentencia.

- xiv. Estableció que la Administración Tributaria se apartó del procedimiento legalmente instituido al conceder inadecuadamente un plazo para la presentación de descargos de diez (10) días corridos, vulnerando el derecho al Debido Proceso, derecho a la Defensa y principio de Legalidad, incumpliendo de manera evidente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2016; consecuentemente anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, para que la Administración Tributaria si corresponde emita un nuevo acto preliminar y aplique los procedimientos previstos en los Artículos 167 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-17; 2, 3, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06.

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, determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo, dispone: “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,



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

las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092, Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 9 de noviembre de 2018, mediante Nota ARITLP-SC-JER-1098/2018, de 8 de noviembre de 2018, se recibió el expediente ARIT-ORU-0129/2018 (fs. 1-223 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 13 de noviembre de 2018 (fs. 224-225 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 14 de noviembre de 2018 (fs. 226 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210, Parágrafo III del Código Tributario Boliviano (CTB), vence el **31 de diciembre de 2018**; por lo que se emite la presente Resolución dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de Hecho.

- i. El 25 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta de Verificación y Clausura de Estaciones de Servicio N° 00000041, la cual señala que funcionarios del SIN, se constituyeron en el domicilio tributario del Sujeto Pasivo registrado como Aguelino Wilson Fernández Ayma con NIT N° 3097507017, ubicado en la Avenida España, Circunvalación y Perú N° 43, cuya actividad es la de venta de Diésel Oíl; habiendo constatado que no se emitió la factura por la venta de 108,42 litros de Diésel Oíl cuyo valor asciende a Bs403,31 procediendo a la intervención de la Factura N° 99404 siguiente a la última emitida por el Sujeto Pasivo; asimismo, se dispuso la emisión de la Factura N° 968968, siguiente a la intervenida, sancionando con la clausura definitiva del establecimiento de acuerdo a lo establecido en el Artículo 19, Parágrafos I y II de la Ley N° 100, entre las observaciones señala que la denuncia fue realizada por Verónica Calancha Mamani encargada de la oficina Distrital de la ANH, la intervención la realizaron a horas 16:45 y la factura intervenida tiene una hora posterior a la de la realización de la transacción (fs. 5 de antecedentes administrativos).





- ii. El 27 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe con CITE: SIN/GDOR/DF/INF/1104/2013, el cual concluye que el Contribuyente Aguelino Wilson Fernández Ayma incurrió en la omisión de emisión de la factura de manera oportuna por concepto de la venta de combustible de Diésel Oíl, contraviniendo lo establecido en los Artículos 4 de la Ley N° 843 (TO); 164 del Código Tributario Boliviano (CTB) y que se dio cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 170 del referido Código y 19 de la Ley N° 100, por lo que recomienda comunicar a la ANH sobre esta intervención (fs. 1-4 de antecedentes administrativos).
- iii. El 3 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a Aguelino Wilson Fernández Ayma con la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-01047-13, de 29 de noviembre de 2013, resolviendo ratificar la Clausura Inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio España de propiedad del Contribuyente Aguelino Wilson Fernández Ayma, dispuesta mediante el Acta de Verificación y Clausura de Estaciones de Servicio N° 00000041, labrada el 25 de noviembre de 2013, en aplicación de los Artículos 164 y 170 del Código Tributario Boliviano (CTB) y 19 de la Ley N° 100, por haberse verificado la falta de emisión de factura por venta de 108,42 litros de Diésel Oíl por el valor de Bs403,31 al vehículo sin placa de circulación según consta en Acta (fs. 23-28 vta. de antecedentes administrativos).
- iv. El 17 de marzo de 2014, la ARIT La Paz emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-/RA 0235/2014 que resolvió anular la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-01047-13, de 29 de noviembre de 2013, hasta el Acta de Verificación y Clausura de Estaciones de Servicio N° 00000041, de 25 de noviembre de 2013, para que la Administración Tributaria aplique los procedimientos previstos en los Artículos 168 y siguientes del Código Tributario Boliviano (CTB) y 17 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07, con la finalidad de determinar legalmente la existencia o inexistencia de la contravención denunciada (fs. 29-38 de antecedentes administrativos).
- v. El 13 de junio de 2014, Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0851/2014, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-/RA 0235/2014, en consecuencia anuló obrados hasta el Acta de Verificación y Clausura de Estaciones de Servicio N° 00000041, de 25 de noviembre de 2013, a efectos de que la Administración



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

Tributaria reconduzca sus actos considerando el procedimiento establecido en los Artículos 168 del Código Tributario Boliviano (CTB) y 17 de la RND N° 10-0037-07 (fs. 39-49 de antecedentes administrativos).

- vi. El 21 de marzo de 2016, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a Aguelino Wilson Fernández Ayma con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00278-16, de 25 de febrero de 2016, que instauró el inicio de Sumario contravencional en su contra por haber verificado la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente de manera oportuna por la venta de 108,42 litros de Diésel Oil por el valor de Bs403.31 al vehículo sin placa de circulación el 25 de noviembre de 2013, obligación establecida en el Artículo 7, Parágrafo II del Decreto Supremo N° 29814, sancionando su conducta con la clausura definitiva en aplicación de lo establecido por los Artículos 164 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 19 de la Ley N° 100 y 11 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-15; asimismo, otorgó al contribuyente un plazo de diez (10) días corridos computables a partir de su legal notificación a objeto de presentar sus pruebas de descargo (fs. 60-67 de antecedentes administrativos).
- vii. El 5 de abril de 2016, Aguelino Wilson Fernández Ayma mediante Nota presentada ante la Administración Tributaria argumentó que el Acta de Verificación y Clausura de Estaciones de Servicio N° 00000041, el 25 de noviembre de 2013, tiene contradicciones ya que establece una sanción por haberse verificado la no emisión de factura, sin embargo los antecedentes demuestran lo contrario, aclarando que se procedió con la emisión de factura, cumpliendo de esta forma con la normativa y procedimiento, por lo que no existiría ninguna sanción o contravención (fs. 68-69 de antecedentes administrativos).
- viii. El 26 de abril de 2016, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/INF/218/2016, que concluyó que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtúan los cargos contenidos en el Auto Inicial de Sumario Contravencional (fs. 72-77 de antecedentes administrativos).
- ix. El 31 de mayo de 2016, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a Aguelino Wilson Fernández Ayma con la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 18-00222-16, de 9 de mayo de 2016, que resolvió sancionar al Contribuyente Aguelino Wilson Fernández Ayma, con la Clausura definitiva del





establecimiento comercial, en previsión a lo dispuesto por los Artículos 164, Parágrafo V y 170, Último Párrafo del Código Tributario Boliviano (CTB), incorporados por el Artículo 19 de la Ley N° 100 (fs. 80-85 de antecedentes administrativos).

- x. El 19 de septiembre de 2016, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0790/2016, que resolvió anular la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 18-00222-16, de 9 de mayo de 2016, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00278-16, inclusive, a fin de que la Administración Tributaria aplique los procedimientos previstos en los Artículos 168 y siguientes del Código Tributario Boliviano (CTB) y 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (fs. 87-98 de antecedentes administrativos).
- xi. El 5 de diciembre de 2016, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2016, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0790/2016, por consiguiente anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-00278-16, a fin de que la Administración Tributaria aplique los procedimientos previstos en los Artículos 167 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17 de la RND N° 10-0037-07; 2, 3, 4, y 5 de la RND N° 10-0039-06 (fs. 101-114 de antecedentes administrativos).
- xii. El 12 de diciembre de 2017, la Administración Tributaria notificó por Cedula a Aguelino Wilson Fernández Ayma con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, de 13 de noviembre de 2017, que resolvió iniciar sumario contravencional en su contra al haber verificado la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente de manera oportuna por la venta de 108,42 litros de Diésel Oil por el valor de Bs403.31.- al vehículo sin placa de circulación en fecha 25 de noviembre de 2013, obligación establecida en el Artículo 7, Parágrafo II del Decreto Supremo N° 29814, y que es sancionando con la clausura definitiva en aplicación de los Artículos 164 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 19 de la Ley N° 100 y 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0031-16; asimismo, otorgó plazo de diez (10) días corridos computables a partir de su notificación para presentar pruebas (fs. 153-166 de antecedentes administrativos).



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

- xiii. El 2 de enero de 2018, Aguelino Wilson Fernández Ayma mediante memorial presentó prueba documental del proceso penal seguido contra Eynar Fidel Fernández Alconz y otros por los delitos de falsedad ideológica y asociación delictuosa, además adjuntó fotocopias simples de Acta de registro de declaración interrogativa correspondiente a Eynar Fidel Fernández Alconz, Informe del investigador asignado al caso, Informe preliminar complementario y Resolución Fiscal de imputación formal contra Eynar Fidel Fernández Alconz y Matio Jhonatan Choque Tedesqui por el delito de falsedad ideológica (fs. 171-189 de antecedentes administrativos).
- xiv. El 9 de mayo de 2018, la Administración Tributaria notificó de forma Personal a Aguelino Wilson Fernández Ayma con la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 181840000472, de 30 de abril de 2018, que previamente a desvirtuar los descargos presentados, resolvió sancionar al Contribuyente con la clausura definitiva del establecimiento comercial donde se verificó la contravención en previsión a lo dispuesto por los Artículos 164, Parágrafo V; 170, Último Párrafo del Código Tributario Boliviano (CTB) incorporados por el Artículo 19 de la Ley N° 100 (fs. 197-209 de antecedentes administrativos).

IV.2. Alegatos de las Partes.

IV.2.1. Alegatos de la Administración Tributaria.

La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Verónica Jeannine Sandy Tapia, conforme acredita mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 031800000753, de 3 de septiembre de 2018 (fs. 230-231 del expediente), el 11 de diciembre de 2018, presentó alegatos escritos (fs. 232-234 del expediente); señala lo siguiente:

- i. Indica que el Contribuyente confunde la fundamentación de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014, ya que realiza aseveraciones confusas al afirmar que la no emisión de la factura por un producto cualquiera se asemeja a la no emisión de factura por venta de gasolina, diésel oíl y gas natural, pretendiendo recibir el mismo trato que otros Contribuyentes, siendo que la gasolina y otros combustibles gozan del beneficio de la subvención por parte del Estado y al no tributar y cumplir con la obligación de emitir factura afecta de gran manera los intereses del Estado; por lo que el trato no puede ser igualitario.





Añade que se debe tener presente que el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB) no fue objeto de control de constitucionalidad, por ende su aplicación es legal y de cumplimiento obligatorio.

- ii. Sostiene que la presente causa nace a partir de una denuncia de la Agencia Nacional de Hidrocarburos que verificó que la obligación de emitir factura no fue cumplida, habiéndose constituido la Administración Tributaria en el lugar de los hechos para realizar la intervención correspondiente y que en aplicación de sus facultades la Instancia de Alzada anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional al considerar que no se aplicó correctamente el procedimiento establecido en normativa.
- iii. Menciona que el Contribuyente pretende conseguir la revocatoria del proceso administrativo e intenta rehuir a una posible sanción, por lo que su recurso es dilatorio y busca retardar el proceso.

IV.3 Antecedentes de Derecho:

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

Artículo 164.

II. La ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

Artículo 232. La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados.

Artículo 235. Son obligaciones de las servidoras y los servidores públicos:

1. Cumplir la Constitución y las leyes.

ii. Código Tributario Boliviano (CTB).

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



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

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 132. (Creación, Objeto, Competencias Y Naturaleza). Crease la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

Artículo 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

1. 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 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.
- 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.

(...)

- V. Cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diésel oil y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento.





Artículo 167. (Denuncia de Particulares). En materia de contravenciones, cualquier persona podrá interponer denuncia escrita y formal ante la Administración Tributaria respectiva, la cual tendrá carácter reservado. El denunciante será responsable si presenta una denuncia falsa o calumniosa, haciéndose pasible a las sanciones correspondientes. Se levantará la reserva cuando la denuncia sea falsa o calumniosa.

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). 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



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

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 dejara expresa constancia de la negativa a esta actuación.

(...)

Artículo 200. (Principios). Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: (...).

Artículo 211. (Contenido de las Resoluciones).

- I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.*
- II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas.*
- III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo.*

iii. Ley N° 317, de 11 de diciembre de 2012, de Presupuesto General del Estado 2013 (PGE-2013).

DISPOSICIONES ADICIONALES.

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. 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”.

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

Artículo 28. (Elementos Esenciales del Acto Administrativo).- Son elementos esenciales del acto administrativo los siguientes:

- a) **Competencia:** Ser dictado por autoridad competente;
- b) **Causa:** Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;
- c) **Objeto:** El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible.;
- d) **Procedimiento:** Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos, y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico;
- e) **Fundamento:** Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo; y,
- f) **Finalidad:** Deberá cumplirse con los fines previstos en el ordenamiento jurídico

v. Ley N° 027, de 6 de Julio de 2010, Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional

Artículo 5. (Presunción de Constitucionalidad). Se presume la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles, hasta tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad.

Artículo 107. (Sentencia y Efectos).

3. La sentencia que declare la inconstitucionalidad parcial de la norma legal impugnada tendrá efecto derogatorio de los artículos sobre los que hubiera recaído la declaratoria de inconstitucionalidad y seguirán vigentes los restantes.

vi. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, de 14 de diciembre de 2007, Gestión Tributaria y Contravenciones.

Artículo 17.



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

1) Diligencias preliminares.

b) Cuando la posible contravención emerja de una denuncia que se encuentre respaldada con elementos probatorios suficientes, el Departamento de Fiscalización procederá de conformidad a la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0039-06, de 21 de diciembre de 2006 y elaborará el correspondiente Auto Inicial de Sumario Contravencional. En caso de no contarse con elementos probatorios suficientes, el Jefe de Departamento de Fiscalización podrá instruir se constate el hecho denunciado y de comprobarse la existencia de los mismos, se elabore el correspondiente Auto Inicial de Sumario Contravencional.

3) Tramitación.

Contra el Auto del Sumario Contravencional o el Acta de Infracción (caso operativo), el presunto el presunto contraventor podrá presentar por escrito, las pruebas de descargo alegaciones, documentación e información que crea convenientes para hacer valer su derecho. El plazo establecido para tal efecto es de veinte (20) días corridos computables a partir de la fecha de notificación, salvo en el caso de contravenciones cuyo origen sea una denuncia documentada, donde el plazo se reducirá a diez (10) días hábiles.

vii. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06, de 21 de diciembre de 2006, Reglamento para la Interposición de Denuncias Ante la Administración Tributaria.

Artículo 1. (Objeto) La Presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto establecer el procedimiento para la interposición de denuncias formales ante la Administración Tributaria, de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 167 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano.

Artículo 2. (Definición) Constituye denuncia el acto por el cual una persona pone en conocimiento de la Administración Tributaria la comisión

Artículo 3. (Modo de presentación) La denuncia deberá ser presentada por escrito en el formulario oficial de denuncia en el Departamento de Fiscalización en la Gerencia Distrital, Graco o Sectorial de la jurisdicción a la que pertenezca el denunciado.

Artículo 4. (Requisitos)





I. El formulario oficial de denuncia deberá contener como mínimo los siguientes datos:

- 1) Número correlativo de denuncia*
- 2) Autoridad ante quien se interpone la denuncia*
- 3) Número de Cédula de Identidad; y nombre completo del denunciante*
- 4) Nombres y apellidos o razón social del denunciado*
- 5) Número de NIT del denunciado (en caso de contar con ese dato)*
- 6) Lugar exacto donde se produjo la contravención*
- 7) Relación circunstanciada del hecho o motivo por el cual se presenta la denuncia*
- 8) Detalle de los documentos que se acompañan como prueba*
- 9) Firma del denunciante*
- 10) Firma del funcionario receptor*
- 11) Lugar y fecha de recepción de la denuncia*

II. El denunciante deberá adjuntar en fotocopia y original su cédula de identidad, el original le será devuelto una vez que sea verificado con la copia. Asimismo deberá ofrecer toda la prueba con la que cuente y/o señalar el lugar donde se encuentre la misma.

III. En caso de tratarse de denuncia por no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, el denunciante deberá presentar documentación respaldatoria que acredite la compra, tales como recibo de compra, boleta de garantía, voucher, certificado de garantía, fotocopia del cheque, comprobante de egreso u otro. En el supuesto que no se presente ninguna documentación de respaldo, el Departamento de Fiscalización emitirá un auto de no admisión, otorgando el plazo de cinco (5) días para subsanar lo observado, bajo advertencia de considerar la denuncia como no presentada.

Artículo 5. (Recepción de la denuncia) *La denuncia deberá ser interpuesta ante el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial. El funcionario designado para la recepción de la denuncia, brindará la colaboración necesaria para facilitar su tramitación.*

IV.4. Fundamentación Técnico-Jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, así como del Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-2558/2018, de 13 de diciembre de 2018, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:



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

IV.4.1. Cuestión Previa.

- i. En principio cabe indicar que la Resolución del Recurso de Alzada resolvió anular obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, señalando entre sus fundamentos que la Administración Tributaria se apartó del procedimiento establecido al conceder, de forma inadecuada, el plazo de diez (10) días corridos para la presentación de descargos, aspecto que no fue motivo de impugnación en Recurso Jerárquico por ninguna de las partes; por consiguiente, se entiende la conformidad con lo resuelto por la Instancia de Alzada sobre este extremo.

IV.4.2. Sobre la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014 y las facturas emitidas.

- i. Aguelino Wilson Fernández Ayma, en su Recurso Jerárquico, sostiene que la Resolución del Recurso de Alzada no consideró que la sanción con clausura definitiva fue declarada inconstitucional mediante la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014; tampoco realizó análisis ni valoración sobre este punto reclamado en la Instancia de Alzada, siendo que conforme el Artículo 44, Parágrafo I de la Ley del Tribunal Constitucional, las Sentencias Constitucionales son vinculantes y de cumplimiento obligatorio.
- ii. Menciona que en la Sentencia Constitucional N° 0100/2014 se impugnó la clausura definitiva del local intervenido, siendo evidente que se pronunció sobre dicho aspecto contrariamente a lo señalado por la Instancia de Alzada. Añade que la clausura definitiva con la que pretende sancionar la Administración Tributaria sería inconstitucional e ilegal ya que la sanción es producto de la no emisión de factura y sobre la cual no existe reincidencia; siendo inconcebible que en el Código Tributario Boliviano (CTB) en su Artículo 170 se declare inconstitucional la clausura definitiva y el Artículo 164, Parágrafo V se sancione con la clausura definitiva por no emisión de factura por la venta de gasolina, diésel oíl y gas natural; siendo la misma sanción en distintos artículos, con la agravante que en el Artículo 164 la sanción sería directa.
- iii. Manifiesta que la ARIT pasó por alto el carácter vinculante y obligatorio de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 ya que se limita a señalar que el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB) no fue objeto de inconstitucionalidad, sin considerar que la sanción de clausura definitiva como tal fue declarada inconstitucional y excluida del referido Código.





- iv. Sostiene que tanto la Administración Tributaria como la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) tienen pleno conocimiento de que sí hubo emisión de factura en la Estación de Servicio por la venta de Diesel Oil y que no corresponde la sanción que se pretende imponer al no haber incurrido en la contravención por no emisión de factura nota fiscal o documento equivalente.
- v. Añade que la Instancia de Alzada omite pronunciarse en el fondo y sólo señala que sí corresponde se deba considerar lo manifestado anteriormente a momento de emitir un nuevo acto administrativo; situación que vulnera el principio constitucional del Debido Proceso ya que teniendo todos los elementos constitutivos para revocar la Resolución de Clausura Definitiva prefirió anular obrados para que se emita un nuevo acto preliminar, quebrantando los principios de Verdad Material, Sometimiento pleno a la Ley, Imparcialidad y Proporcionalidad establecidos en la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) ya que no se valoró las facturas cursantes en antecedentes administrativos; por lo que la ARIT debió ingresar al análisis y valoración de fondo ya que la documentación probatoria, como son las facturas emitidas, cursan en antecedentes administrativos que desvirtúan la sanción que se pretende imponer.
- vi. Por su parte la Administración Tributaria, en alegatos, indica que el Contribuyente confunde la fundamentación de la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014, ya que realiza aseveraciones confusas al afirmar que la no emisión de la factura por un producto cualquiera se asemeja a la no emisión de factura por venta de gasolina, diésel oil y gas natural, pretendiendo recibir el mismo trato que otros Contribuyentes, siendo que la gasolina y otros combustibles gozan del beneficio de la subvención por parte del Estado y al no tributar y cumplir con la obligación de emitir factura afecta de gran manera los intereses del Estado; por lo que el trato no puede ser igualitario.
- vii. Añade que se debe tener presente que el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB) no fue objeto de control de constitucionalidad, por ende su aplicación es legal y de cumplimiento obligatorio.
- viii. Sostiene que la presente causa nace a partir de una denuncia de la Agencia Nacional de Hidrocarburos que verificó que la obligación de emitir factura no fue cumplida, habiéndose constituido la Administración Tributaria en el lugar de los hechos para realizar la intervención correspondiente y que en aplicación de sus facultades la



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

- Instancia de Alzada anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional al considerar que no se aplicó correctamente el procedimiento establecido en normativa.
- ix. Menciona que el Contribuyente pretende conseguir la revocatoria del proceso administrativo e intenta rehuir a una posible sanción, por lo que su recurso es dilatorio y busca retardar el proceso.
- x. Al respecto, en cuanto al cumplimiento de los Deberes Formales de los Sujetos Pasivos y de su obligación de emitir factura, el Artículo 103 del Código Tributario Boliviano (CTB), señala que la Administración Tributaria podrá verificar dicho cumplimiento, sin que se requiera para eso, 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.
- xi. Por otra parte, el Artículo 160 del Código Tributario Boliviano (CTB), clasifica las Contravenciones Tributarias, entre las cuales se encuentra la *"No emisión de Factura, Nota Fiscal o documento equivalente"*, tipificada y sancionada por el Artículo 164 del citado Código, 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 del mismo Artículo, 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 sancionada con el mínimo y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior; y el Parágrafo V del citado Artículo refiere que cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diésel ofl y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento.
- xii. A partir de la normativa expuesta, 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, mediante la Sentencia N° 0100/2014, de 10 de enero de 2014; 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"**; la cual se encontraba consignada en la Disposición Adicional Quinta de la Ley N° 317, que modificó el Primer Párrafo del Artículo 170 del Código Tributario Boliviano (CTB).

xiii. Asimismo, es pertinente 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 del Código Tributario Boliviano (CTB), en el que tipifica la contravención de no emisión de Nota Fiscal y establece la sanción de acuerdo a la reincidencia de la contravención y se establece la clausura definitiva del establecimiento como sanción**, cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinás, diésel oil y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas; normativa que se encuentra en plena vigencia, así como la parte primera del Artículo 170 del referido Código; en aplicación de los cuales la Administración Tributaria impone la sanción al momento de efectuar los operativos de control de emisión de Nota Fiscal.

xiv. A modo de aclarar más aún lo anterior, la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014 del Tribunal Constitucional Plurinacional señaló: **"La declaratoria de Inconstitucionalidad de la frase señalada, no implica la declaratoria de Inconstitucionalidad del contenido del Parágrafo II del Artículo 164 de la Ley N° 2492 (Código Tributario Boliviano - CTB), por no haberse sometido a control de Constitucionalidad"** (las negrillas son añadidas).

xv. De la revisión de antecedentes, se tiene que en cumplimiento a lo resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1614/2016, el 12 de diciembre de 2017,



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



la Administración Tributaria notificó a Aguelino Wilson Fernández Ayma con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, de 13 de noviembre de 2017, que resolvió iniciar sumario contravencional en su contra al haber verificado la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente de manera oportuna por la venta de 108,42 litros de Diésel Oil por el valor de Bs403.31.- al vehículo sin placa de circulación en fecha 25 de noviembre de 2013, obligación establecida en el Artículo 7, Parágrafo II del Decreto Supremo N° 29814 y sancionando con la clausura definitiva en aplicación de los Artículos 164 y 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 19 de la Ley N° 100 y 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0031-16; posteriormente el 9 de mayo de 2018, se notificó al Contribuyente con la Resolución Sancionatoria de Clausura Definitiva N° 181840000472, de 30 de abril de 2018, que resolvió sancionar al Contribuyente con la clausura definitiva del establecimiento comercial donde se verificó la contravención en previsión a lo dispuesto por los Artículos 164, Parágrafo V; 170, Último párrafo del Código Tributario Boliviano (CTB) incorporados por el Artículo 19 de la Ley N° 100 (fs. 153-166 y 197-209 de antecedentes administrativos)

xvi. Conforme el marco normativo y los antecedentes citados, resulta evidente que la sanción establecida en el Artículo 164, Parágrafo V del Código Tributario Boliviano (CTB), en ningún momento fue declarado inconstitucional por la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 del Tribunal Constitucional Plurinacional referido por el Contribuyente; por consiguiente la misma se encuentra en plena vigencia, más cuando conforme el Artículo 107, Numeral 3 de la Ley N° 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional establece: *"La sentencia que declare la inconstitucionalidad parcial de la norma legal impugnada tendrá efecto derogatorio de los artículos sobre los que hubiera recaído la declaratoria de inconstitucionalidad y seguirán vigentes los restantes"*; por consiguiente, mal puede el Contribuyente referir que la sanción de clausura definitiva como tal fue declarada inconstitucional y excluida del citado Código; siendo que como se manifestó la sanción establecida en el Artículo 164, Parágrafo V del referido Código en ningún momento fue declarada inconstitucional.

xvii. Por otro lado, sobre que la clausura definitiva con la que se le pretende sancionar sería inconstitucional e ilegal, siendo inconcebible que en el Código Tributario Boliviano (CTB) en su Artículo 170 declare inconstitucional la clausura definitiva y el Artículo 164, Parágrafo V sancione con la clausura definitiva por no emisión de





factura por la venta de gasolina, diésel oil y gas natural; es preciso manifestara que en virtud a lo establecido en los Artículos 232, 235, Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE); y 4, Inciso c) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) referidos al principio de Sometimiento Pleno a la Ley, esta Autoridad se encuentra compelida al cumplimiento de la voluntad del legislador contenida en las Leyes y demás disposiciones que conforman el bloque normativo plurinacional, siempre dentro del marco constitucional; no siendo competente para cuestionar u objetar el contenido de las disposiciones legales emanadas por el Órgano Legislativo y menos para efectuar el control de constitucionalidad de las normas vigentes máxime cuando dichas Leyes gozan de presunción de constitucionalidad de acuerdo al Artículo 5 de la Ley N° 027, de 6 de julio de 2010. Por lo que, cabe su aplicación conforme las atribuciones y principios previstos en los Artículos 132, 200 y 211 del referido Código.

- xviii. En lo que respecta a que la Resolución del Recurso de Alzada no consideró que la sanción con clausura definitiva fue declarada inconstitucional mediante la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014, además de no realizar análisis ni valoración sobre este punto; es preciso referir que de la lectura de la Resolución del Recurso de Alzada, se evidencia que sobre dicho aspecto señaló: *"(...) corresponde aclarar que el Tribunal Constitucional con la emisión de la Sentencia Constitucional N° 100/2014, lo que observa es la falta de procedimiento en el caso del control tributario en la emisión de facturas, negando en contrapartida la posibilidad de aplicar la sanción inmediata, exhortando además a adoptar un procedimiento para dicho propósito, que respete las garantías constitucionales, es decir, restaura el derecho de los contribuyentes referido al debido proceso, lo que no implica su pronunciamiento sobre la clausura definitiva, empero en el presente caso el artículo 164-V de la Ley 2492, establece en forma expresa 'Cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diésel oil y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento', norma que no fue objeto de alguna acción de inconstitucionalidad cuyo resultado sea procedente, en consecuencia se encuentra en vigencia y es de cumplimiento obligatorio"* (fs. 161 del expediente); no siendo evidente que la ARIT no consideró ni realizó análisis al respecto; siendo claro por tanto que existe pronunciamiento por parte de la ARIT sobre este punto.



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

xix. Por otro lado en lo que refiere a que tanto la Administración Tributaria como la ARIT tienen conocimiento de que sí hubo emisión de factura en la Estación de Servicio por la venta de Diesel Oil y que no corresponde la sanción que se pretende imponer al no haberse incurrido en la contravención por no emisión de factura nota fiscal o documento equivalente; y que la Instancia de Alzada omite pronunciarse y efectuar valoración en el fondo ya que la documentación probatoria cursa en antecedentes administrativos; es preciso indicar que en la Resolución del Recurso de Alzada la ARIT manifestó respecto a este tema: *"(...) se genera incertidumbre sobre la efectiva materialización o no de la contravención de la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; toda vez que la propia administración señala que: 1) Se emitió la nota fiscal N° 99330 por la venta de 108.41 litros; 2) Solicitó la impresión del libro de ventas del intervalo de tiempo 16:00 a 17:00, en el cual se observa el registro de la factura manual N° 968968 a horas 18:32; y 3) De la verificación física de los talonarios manuales se observó la existencia de la factura manual N° 968968 (en el talonario del sujeto pasivo) y la factura manual N° 11508 (en el talonario de YPFB – facturación por terceros); en consecuencia, es evidente que el Ente Fiscal a momento de emitir el Auto Inicial de Sumario Contravencional no justificó su actuar pese a la existencia de facturas de ventas que constan en antecedentes administrativos, sumado a ello corresponde señalar que las facturas manuales no registran hora de emisión conforme se observa a fojas 9 de antecedentes administrativos; en consecuencia, la Administración Tributaria no toma en cuenta los aspectos inadecuados señalados precedentemente, razón por la cual, si correspondiera, debe considerar lo referido anteriormente a momento de emitir una nueva actuación preliminar"* (fs. 160 del expediente).

xx. A partir de los anteriores, resulta evidente que la Instancia de Alzada a efectos de sustentar su decisión verificó que la Administración Tributaria en el Auto Inicial de Sumario Contravencional y la Resolución Sancionatoria estableció que se emitieron las notas fiscales Nos. 99330, 968968 y 11508; situación que indicó genera incertidumbre a efectos de establecer la materialización de la contravención, entendiéndose en tal contexto que los mismos hacen parte de los aspectos de forma valorados partir de los argumentos expuestos en el Recurso de Alzada planteado por Aguelino Wilson Fernández Ayma; sin embargo de la lectura íntegra del Recurso de Alzada planteado (fs. 16-19 vta. del expediente), se evidencia que tales argumentos





en ningún momento fueron planteados por el Sujeto Pasivo, por consiguiente, precautelando el Debido Proceso de las partes no correspondía que la Instancia de Alzada emita pronunciamiento al respecto.

- xxi. Por otro lado, si bien se advierte de la revisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional y la Resolución Sancionatoria, que la Administración Tributaria hace mención a las citadas facturas, es necesario aclarar que en esta etapa no corresponde ingresar a analizar aspectos de fondo, puesto que conforme se señaló previamente, la Instancia de Alzada advirtió aspectos de forma que ocasionaron la nulidad de obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional que no fueron cuestionados en esta Instancia Jerárquica; por lo que mal puede el Sujeto Pasivo pretender se valore aspectos de fondo cuando los mismos en ningún momento fueron cuestionados por su parte.
- xxii. Por todo lo expuesto, al no ser evidentes los aspectos reclamados por el Sujeto Pasivo en su Recurso Jerárquico y considerando que no fueron desvirtuados los vicios de nulidad establecido por la Instancia de Alzada, corresponde a esta Instancia Jerárquica confirmar con fundamento propio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018; en consecuencia, anular obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, de 13 de noviembre de 2017, inclusive, debiendo la Administración Tributaria aplicar los procedimientos previstos en los Artículos 167, 168, del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17, de la RND N° 10-0037-07; y 2, 3, 4 y 5 de la RND N° 10-0039-06.

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 en derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución del Recurso de ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.



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

POR TANTO:

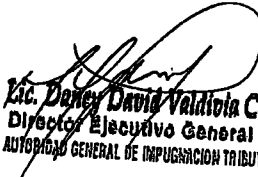
El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, designado mediante Resolución Suprema N° 10933, de 7 de noviembre de 2013, en el marco del Numeral 8, Artículo 172 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y Artículo 141 del Decreto Supremo N° 29894,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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1586/2018, de 21 de septiembre de 2018, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Aguelino Wilson Fernández Ayma, contra la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). En consecuencia, anular obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 311740002956, de 13 de noviembre de 2017, inclusive, debiendo la Administración Tributaria aplicar los procedimientos previstos en los Artículos 167, 168 del Código Tributario Boliviano (CTB); 28, Incisos b), c), d) y e) de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA); 17, de la RND N° 10-0037-07; 2, 3, 4 y 5 de la RND N° 10-0039-06; todo de conformidad a lo previsto en el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 del referido Código.



Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.


Elic. Dancy David Valdovía Coria
Director Ejecutivo General a.L.
AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA


CIAR/OJC/AP/E/fans

29 de 29

Justicia tributaria para vivir bien
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)
Mburuvisa tendodegua mbaeti ofiomita
mbaerepi Vae (Guaraní)

Av. Víctor Sanjinés N° 2705 Esq. Méndez Arcos (Plaza España)
Telfs./Fax: (2) 2412789 - 2412048 • www.ait.gob.bo • La Paz, Bolivia

