

Tu (1110) 13/15 de 11/03/2015  
H. V. N° 1324 de 12/03/2015

11/03/2015



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

57

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

**SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0054/2015-S2**  
Sucre, 3 de febrero de 2015

### SALA SEGUNDA

**Magistrado Relator: Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales**  
**Acción de amparo constitucional**

**Expediente: 06141-2014-13-AAC**  
**Departamento: Cochabamba**

En revisión la Resolución "REG/S.CII/AMP.05/2014" de 6 de febrero de 2014, cursante de fs. 1223 a 1231 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Francisco Javier Urey Salinas** en representación legal de la **Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L.**, contra **Ernesto Rufo Mariño Borquez** y **Julia Susana Ríos Laguna**, actual y ex **Directores Ejecutivos Generales a.i.**, de la **Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)**; **Teresa del Rosario Borda Rocha** y **Jorge Tarquino Torrez**, actual y ex **Directores Ejecutivos Regionales a.i.**, de la **Autoridad Regional Impugnación Tributaria (ARIT) de Cochabamba**; y, **Ruth Esther Claros Salamanca**, ex **Gerente Distrital II a.i.**, de **Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**.

### I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

#### I.1. Contenido de la demanda

Por memorial presentado el 8 de julio de 2013, cursante de fs. 122 a 141 vta.; y el de aclaración y ampliación de 9 de septiembre del mismo año, corriente a fs. 154 y vta., la empresa accionante, a través de su representante legal, manifestó los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

##### I.1.1. Hechos que motivan la acción

El 14 de marzo de 2012, la Administración Tributaria emitió las órdenes de verificación 39120V100048 y 39120V100049 - Formulario 7520, relacionadas con el operativo específico de crédito fiscal, correspondiente a los periodos fiscales "diciembre de 2008" y "enero de 2009", con el objeto de establecer el cumplimiento de las obligaciones de la empresa accionante, en el marco del impuesto al valor agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas, de su proveedor David Helguero Alejo.

El 23 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió las Vistas de Cargo 26-00041-12 y 26-00040-12, como resultado del procedimiento de determinación de las órdenes de verificación mencionadas, calificando la conducta de la empresa como omisión de pago y otorgándole el plazo de treinta días para formular descargos; circunstancia por la cual, el 28 de agosto de 2012,



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

remetieron notas señalando que los documentos presentados con anterioridad, cumplían con los tres requisitos como para que la empresa se beneficie con el cómputo del crédito fiscal; además de solicitar que se señale día y hora, para la inspección de visu a la construcción del empedrado camino "Cliza-Toquillo" y Puente Cobija; y la realización de la prueba pericial de verificación de la firma y letra de David Helguero Alejo en los recibos y contratos presentados como pruebas; sin embargo, el 26 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la nota CITE: SIN/GGCBBA/DF/NOT/00628/2012, señalando que las solicitudes de inspección de visu y examen de las firmas de David Helguero Alejo, resultaban ser innecesarias a los fines de la verificación, por lo que fueron rechazadas en aplicación del art. 81 del Código Tributario Boliviano (CTB), señalando que la empresa accionante, no presentó documentación clara, completa y fidedigna que demuestre la efectiva realización de las transacciones y procedencia del crédito fiscal, según el art. 8 de la Ley de Reforma Tributaria (LRT), art. 9 del Decreto Supremo (DS 21530); y el art. 70.4 y 5 del CTB; motivo por el cual, el 28 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió los informes de conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/01117/2012 y CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/01115/2012; indicando, que como no se desvirtuaron los reparos establecidos en la Vista de Cargo, se recomendaba proseguir con la tramitación.

El 19 de octubre de 2012, la Gerencia de GRACO Cochabamba del SIN, emitió la Resolución Determinativa GRACO 17-00538-12, resolviendo determinar las obligaciones impositivas de la Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L., en UFV's39 383.- (treinta y nueve mil trescientos ochenta y tres unidades de fomento a la vivienda), equivalente a Bs70 316.- (setenta mil trescientos dieciséis bolivianos), por el período fiscal "Diciembre de 2008"; asimismo, la Resolución Determinativa GRACO 17-00539-12, determinando las obligaciones impositivas de la referida empresa en UFV's83 076.- (ochenta y tres mil setenta y seis), equivalente a Bs148 329.- (ciento cuarenta y ocho mil trescientos veintinueve bolivianos), por el período fiscal de "enero de 2009", correspondientes a supuestos tributos omitidos IVA, intereses y multas por omisión de pago. Ante las mismas, la empresa constructora interpuso recurso de alzada, mediante nota de 14 de noviembre de 2012, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-CBA/RA 0105/2013 de 1 de marzo, por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), confirmando las Resoluciones Determinativas indicadas, en base al inc. b) del art. 212 de la Ley 3092 (Título V del CTB); situación por la que se interpuso recurso jerárquico, mediante nota de 19 de marzo de 2013, que fue resuelto a través de la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ0653/2013 de 27 de mayo, por la AGIT, manteniendo la ilegal decisión de establecer en contra de la empresa demandante, la existencia de omisión de tributo por los períodos "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009", que a su vez vulnera sus derechos y garantías constitucionales.

Indica, que de acuerdo a los cánones legales, normativos y reglamentarios que se encontraban vigentes y regían en los períodos fiscales "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009", toda prueba presentada era suficiente para demostrar la



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

efectiva realización de las transacciones; sin embargo, la administración tributaria no le dio ningún valor legal a la prueba presentada por la empresa accionante, porque aplicó retroactivamente normas y criterios jurídicos que se aprobaron después de dichos períodos fiscales, así como también aplicó e interpretó erróneamente otras normas tributarias, presumiendo la inexistencia de las transacciones. Esa línea de conducta y razonamiento fue asumida en todas las resoluciones pronunciadas, por las Autoridades del SIN, como las Resoluciones Determinativas GRACO 17-00538-12 y 17-00539-12; Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013; y, Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013, en la que además se estableció que la empresa accionante no presentó documentación que se constituya en prueba clara, completa y fidedigna que demuestre la efectiva realización de las transacciones; por lo que considera que las autoridades demandadas, no efectuaron una valoración correcta de la prueba presentada; sino efectuaron una aplicación e interpretación errónea de las normas aplicables al caso, puesto que se interpretó erróneamente el num. 4 del art. 70 del CTB.

Asimismo, hicieron aplicación retroactiva de normas y criterios jurídicos aprobados después de los períodos fiscales "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009", tal como sucede con el art. 20 de la Ley 062 Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2011 de 28 de noviembre de 2010, que modifica el art. 66 inc. 11 del CTB, por la cual, toda transacción que superaba las UFV's50 000.- (cincuenta mil unidades de fomento a la vivienda), debía estar obligatoriamente respaldada por documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera, caso contrario debía presumirse la inexistencia de la transacción; por lo cual se procedió a depurar las facturas 116, 117, 120, 122 y 123, que son motivo de la presente acción de amparo. En dicho sentido, la administración tributaria, más concretamente la AGIT, en la referida Resolución de recurso jerárquico, no debió exigir como requisito obligatorio, la presentación de cheques, tarjetas de crédito o certificaciones de operaciones bancarias, para establecer la realización cierta de las transacciones de la empresa constructora; y mucho menos las autoridades tributarias accionadas, estaban autorizadas a presumir la inexistencia de la transacción ante la ausencia de estos documentos.

Por la mala aplicación e indebida interpretación, conculcaron también, el art. 69 del CTB, ya que llegaron a presumir que no se cumplió con el pago de crédito fiscal IVA, cuando la Administración debía ser quien pruebe tal incumplimiento. Considera que debieron aplicar el art. 37 del DS 27310 de 9 de enero de 2004, y tomarse como medio fehaciente de pago, cualquier documento de pago donde conste el objeto de la transacción realizada, el nombre del proveedor, su firma y el monto de dinero involucrado en la transacción, admitiendo que el pago puede ser en efectivo y no necesariamente a través del sistema bancario.

Las pruebas presentadas por la Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L., para descargo de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria, incluyendo la inspección de visu, no fueron valoradas de acuerdo a los cánones de la sana crítica, afectando con ello la garantía del debido proceso,



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

en su vertiente de legalidad, por incumplimiento de los alcances previstos en el art. 81 del CTB; sin embargo, señalan que mediante este medio de defensa constitucional, no pretenden que se revalorice la prueba o realice nueva valoración de la misma; sino que se pretende demostrar que en la tarea de valoración de la prueba, las autoridades accionadas, no cumplieron ni en lo más mínimo con las reglas de la sana crítica; asimismo, no respetaron el principio de verdad material establecido en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable en materia tributaria por previsión del art. 74 inc. 1) del CTB.

En este entendido, señala que la entonces Gerente Distrital II de GRACO Cochabamba, rechazó considerar los recibos ofrecidos como prueba, así como la prueba grafológica, colocándole a la empresa accionante en una situación de indefensión, puesto que los recibos presentados ante la Administración Tributaria acreditaban la existencia de la transacción, que estaban estrechamente relacionados con las facturas observadas correspondientes a los períodos fiscales de "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009"; señaló que las facturas 116, 117, 120, 122 y 123, no eran válidas para el crédito fiscal, porque se trataban de facturas que no constituían prueba clara, completa y fidedigna de la efectiva materialización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal; sin explicar las razones por las que arribó a dicha conclusión; y sin efectuar un análisis armónico y conjunto de toda la prueba producida, contrastando dichas facturas con el resto de los documentos presentados, incumpliendo de esa manera con las reglas de la sana crítica, en razón a que no hizo la valoración de cada uno de los medios de prueba, fundamentando y explicando las razones por las cuales les otorga determinado valor, ni tampoco realizó la valoración conjunta y armónica de toda la prueba esencial producida.

La ARIT de Cochabamba, al pronunciar la Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013, tampoco observó las reglas de la sana crítica, ni el principio de verdad material, al ratificar el rechazo de las pruebas de inspección de visu y de la realización del examen grafológico para determinar la autoría de las firmas y rúbricas, que aparecen en los recibos presentados por la citada empresa; además de que efectuó una enumeración de la prueba, sin realizar una valoración crítica y mucho menos valoración conjunta y armónica de toda esta prueba. Con relación a la inspección de visu, la autoridad distrital de impugnación tributaria, si bien reconoció que ésta se hizo efectiva; empero, no hizo una adecuada valoración crítica de ella, sino más bien lo hizo de manera aislada, sin relacionarla con las demás pruebas; arribando por dicho motivo a conclusiones parciales y erradas.

La AGIT, en la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013, tampoco respetó las reglas de la sana crítica, ni el principio de verdad material, ya que en relación a la solicitud de perito grafólogo para que verifique las firmas y rúbricas de su proveedor David Helguero Alejo, en los recibos presentados como prueba documental de descargo, hizo un uso caprichoso y arbitrario de la facultad que la administración tributaria tiene para rechazar la prueba, sin dar explicaciones



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

racionales ni fundamentadas para proceder de esa manera. Se rechazó la valoración de los recibos presentados por la empresa constructora, cuando éstos ya contaban con reconocimiento de las firmas y rúbricas de su proveedor. Asimismo, solo habría efectuado una descripción o enumeración de los documentos de prueba presentados por la señalada empresa, pero tampoco hizo una valoración crítica de cada uno de estos medios de prueba, y mucho menos realizó una valoración conjunta y armónica de toda la prueba documental producida, incluida la prueba de inspección de visu, por lo que considera que no cumple con las reglas de la sana crítica racional.

### **I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados**

El representante por la empresa accionante denunció la lesión de los derechos al debido proceso, en su vertiente de legalidad, de la garantía de irretroactividad de las leyes, del principio de seguridad jurídica y del derecho a la defensa, al efecto citó los arts. 115.I y II; 117.I; 123 y 311.II.5 de la Constitución Política del Estado (CPE).

### **I.1.3. Petitorio**

Solicita la nulidad de la Resolución Determinativa GRACO 17-00538-12 y 17-00539-12; la Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013; y, la Resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013, así como "su respectiva resolución complementaria" (sic). Debiendo pronunciarse nuevas Resoluciones Determinativas de acuerdo a los lineamientos que dispondrá el Tribunal de garantías constitucionales. Asimismo, solicita que se disponga la aplicación de costas, daños y perjuicios a favor de la empresa accionante. Finalmente, que se ordene el inicio de proceso administrativo de responsabilidad por la función pública contra las Autoridades Tributarias accionadas, excepto contra el actual Gerente a.i., de GRACO Cochabamba, Mario Vladimir Moreira Arias.

### **I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías**

Celebrada la audiencia pública el 6 de febrero de 2014, según consta en el acta cursante de fs. 1221 a 1222, se produjeron los siguientes actuados:

#### **I.2.1. Ratificación de la acción**

La empresa accionante, se ratificó en los términos de su demanda y haciendo el uso de la réplica señaló que existe abundante jurisprudencia que señala que con respecto a la legitimación pasiva ya no es imprescindible citar a todas las autoridades participantes en la resolución impugnada. Finalmente, agregó que no busca nueva valoración de la prueba aportada al proceso seguido en su contra.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

**I.2.2. Informe de las autoridades demandadas**

Ernesto Rufo Mariño Borquez, Director Ejecutivo General a.i., de la AGIT Cochabamba, no obstante su legal notificación de 7 de octubre de 2013, cursante de fs. 231, no presentó su respectivo informe.

Mario Vladimir Moreira Arias, Gerente a.i., de GRACO Cochabamba del SIN, presentó su informe cursante de fs. 609 a 621, bajo los siguientes términos: **a)** De acuerdo a los informes finales SIN/GGC/DF/VI/INF/00651/2012 y SIN/GGC/DF/VI/INF/00649/2012, ambos de 23 de julio de 2012, se comprobó que la Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L, no cumplió con el pago IVA, infringiendo las disposiciones previstas en los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB, art. 8 de la LRT y art. 8 del DS 21530. Consecuentemente, se emitieron las Vistas de Cargo 26-00040-12 y 26-00041-12, por la suma de Bs663 867.- (seiscientos sesenta y tres mil ochocientos sesenta y siete) y Bs141 173.- (ciento cuarenta y un mil ciento setenta y tres); **b)** El 28 de agosto de 2012, el contribuyente presentó su nota de descargo, argumentando haber dado cumplimiento a los requisitos para beneficiarse con el crédito fiscal observado, solicitando se señale día y hora para inspección a la construcción empedrado camino "Caliza-Toquillo", y ofreciendo además prueba pericial grafológica; **c)** Se emitieron las Resoluciones Determinativas GRACO 17-00538-12 y 17-00539-12, declarando los adeudos tributarios correspondientes al IVA por Bs70 316 y Bs148 329, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, correspondientes a los períodos fiscales "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009". Asimismo, impugnados dichos fallos, se emitió la Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013, confirmando las mismas. Finalmente, recurrida la última Resolución, se emitió Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013 de 27 de mayo, confirmando la Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013; consecuentemente, se emitió proveído de inicio de ejecución tributaria 33-00126-13 de 19 de junio de 2013, de conformidad a lo dispuesto por el art. 108 del CTB; **d)** De la amplia jurisprudencia contenida en las Sentencias Constitucionales Plurinacionales "0098/2013", "875/2012 de 20 de agosto" y 0107/2012 de 23 de abril, se establece que la legitimación pasiva en este caso la adquieren Ruth Esther Claros Salamanca, y Raúl Lazcano Murillo, quienes dictaron y suscribieron las Resoluciones Determinativas GRACO 17-00538-12 y 17-00539-12, así como Mario Vladimir Moreira Arias –actual Gerente de GRACO Cochabamba–, Henry Tola Horacio, quien fungía como Jefe del Departamento Jurídico, al momento de la interposición del presente amparo y Claudia Jimena Morales Orellana, actual Jefa de Departamento Jurídico, quienes podrían modificar o dejar sin efecto los supuestos actos vulneradores. Se advierte que la empresa accionante no identificó a todos los que participaron en la emisión de los supuestos actos violatorios, resultando ser improcedente la presente acción; **e)** La empresa accionante tiene como única finalidad la de dilatar la ejecución tributaria, prueba de ello, es la falta de celeridad en las diligencias de notificación a todos los demandados, habiendo transcurrido seis meses y veinticinco días desde que el Tribunal de garantías dispuso la suspensión de la ejecución



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

tributaria; **f)** La Administración Tributaria dio estricto cumplimiento al procedimiento de determinación establecido en los arts. 95; 96; 99; 100 y 104 del CTB, 29 y 32 del DS 27310, habiendo realizado la valoración de los documentos y de la prueba ofrecida por el contribuyente en estricto cumplimiento del art. 81 del citado Código y las reglas de la sana crítica; **g)** La finalidad que persigue la verificación del crédito fiscal IVA, es la de determinar la materialización de las transacciones, desde el punto de vista contable y no así evidenciar la existencia de obras de construcción ni la autenticidad de las firmas, estando la Administración Tributaria obligada a rechazar las pruebas no pertinentes e inconducentes, en el entendido de que nunca se puso en duda la existencia de las obras de construcción, sino que lo que se buscó fue determinar la materialización de las transacciones; así como establecer si los gastos que reporta el sujeto pasivo tienen relación con la actividad gravada; es decir, pruebas que respalden el crédito fiscal declarado por el contribuyente en los periodos objeto de fiscalización; **h)** Se ha llevado a cabo la inspección de visu rechazada al contribuyente, demostrándose que la misma resulta inconducente para probar lo pretendido por el sujeto pasivo; **i)** El accionante debe demostrar la incidencia en el resultado final; es decir, en las Resoluciones Determinativas, tanto de la prueba rechazada como de la falta de valoración de la prueba aportada; no estando demostrado dicho aspecto por el accionante, el Tribunal de garantías está imposibilitado de revisar la valoración de la prueba realizada por la Administración Tributaria; **j)** La documentación presentada por el accionante no demuestra el pago realizado por el contribuyente al proveedor David Helguero Alejo, al no contar con documentación contable de respaldo; **k)** En cuanto a la presunción de buena fe y transparencia, la Gerencia GRACO Cochabamba, demostró mediante un proceso de determinación llevado a cabo en el marco de lo establecido en la normativa vigente, la apropiación indebida de crédito fiscal por parte del contribuyente, estableciendo reparos por concepto del IVA, cargos que no fueron desvirtuados por el contribuyente; **l)** El crédito fiscal declarado por el contribuyente no ha respaldado ni demostrado la efectiva realización de las transacciones, siendo que durante la verificación el contribuyente no presentó documentación de respaldo que permita evidenciar que las operaciones comerciales se hayan realizado efectivamente; **m)** El accionante, no explicó por qué la labor interpretativa impugnada resulta insuficientemente motivada, arbitraria o incongruente, tampoco demostró que la supuesta errónea interpretación del num. 4 del art. 70 del CTB, hubiera dado lugar a que las Resoluciones Determinativas referidas tengan diferente resultado, no siendo aplicable la excepción sobre la interpretación de la legalidad al presente caso; **n)** Los recibos emitidos por su proveedor no son documentos contables de prueba, mucho menos documentos que demuestren que la accionante realizó las transacciones, como erróneamente asume el contribuyente amparado en el art. 37 del DS 27310. Cabe aclarar que dicho artículo ha sido modificado por el art. 12 del DS 27874 y se refiere específicamente a medios fehacientes de pago, para devoluciones impositivas que no es el caso de Autos; **ñ)** Toda la normativa en base a la cual se realizaron los procesos de verificación hasta la emisión de las Resoluciones Determinativas correspondientes, se encuentra contenida en el CTB, vigente desde noviembre de 2003 y su Decreto Reglamentario 27310 que



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

data de enero de 2004 y siendo que los periodos revisados corresponden a la gestión 2008, mal podría argüir la accionante la aplicación retroactiva de norma alguna; **o)** La Gerencia GRACO Cochabamba, a lo largo de los procesos de verificación, aplicó de forma objetiva la ley vigente en los periodos fiscalizados; y, **p)** La accionante tuvo en todo momento conocimiento de todos los actuados de la Administración Tributaria a través de diferentes notificaciones, otorgándosele plazos para la presentación de sus descargos, no habiéndose vulnerado su derecho a la defensa en ninguna instancia.

Julia Susana Ríos Laguna, mediante memorial presentado el 5 de febrero de 2014, informó que había presentado su renuncia al ejercicio del cargo de AGIT, habiendo sido luego designada Viceministra de Políticas Tributarias dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, circunstancia que hace que la presente acción de amparo constitucional debió dirigirse sólo contra la actual AGIT, pues la suscribiente ya no tiene legitimación pasiva; sin embargo, señaló que se ratificaba en el contenido del informe técnico jurídico AGIT-SDRJ 0653/2013 de 24 de mayo, el cual constituyó la base técnica y legal del fallo emitido en su oportunidad por la ex autoridad.

Teresa del Rosario Borda Rocha, Directora Ejecutiva Regional a.i., de la ARIT de Cochabamba, presentó informe de 5 de febrero de 2013, cursante de fs. 741 a 759, argumentando los siguientes aspectos: **1)** El informe CITE: SIN/GDC/DF/INF/3504/2011 de 5 de octubre, relativo a " Informe de Relevamiento de información FELCC Quillacollo, de la Gerencia Distrital Cochabamba que a través de su Agencia local Quillacollo, presentó denuncia por delito de falsedad ideológica contra tres personas" (sic). La Agencia Local Tributaria, remitió el detalle de documentos incautados en el caso penal referido, mencionando a David Helguero Alejo con NIT 5186609016, inactivación automática de 26 de febrero de 2010, dosificación del 10 de enero de 2008 del 101 al 150; por lo tanto, recomienda la emisión y notificación de la Vista de Cargo correspondiente; en la misma fecha la Administración Tributaria, emitió las Vistas de Cargo 26-0041-12 y 26-0040-12; **2)** Las mencionadas, indicaron que la observación estaba vinculada con la carencia de documentos que demostraban clara, completa y fidedignamente la efectiva realización de la transacción; **3)** La prueba ofrecida por el contribuyente consistente en inspección de visu y prueba pericial grafológica, si bien no fueron aceptadas por la Administración Tributaria, en instancia recursiva de alzada, fueron admitidas y ejecutadas; así la inspección ocular fue desarrollada el 23 de febrero de 2013, y de ella sólo se advirtió la existencia del empedrado camino "Cliza-Toquillo", así como del Distribuidor Puente Cobija, y no así elementos o datos que permitan relacionar dichas obras con David Helguero Alejo, o que la documentación que fue presentada por el sujeto pasivo hubiera correspondido a la ejecución de esas obras; consecuentemente, la mencionada prueba no otorgó en instancia recursiva mayores elementos. Con respecto a la prueba grafológica, a efectos de someter al emisor de las notas fiscales a un reconocimiento de firmas y rúbricas, no se concretizó, concluyendo en un emplazamiento por edicto para que David Helguero Alejo, se someta al examen grafológico, no habiéndose obtenido mayor





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

abundamiento para entender indubitablemente la realización de la transacción. Adicionalmente, se indicó que las propias notas fiscales no hacían mención a otros documentos como comprobantes contables, contratos de trabajo, planilla de avance de obra y otros; **4)** La resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013, indicó que para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, debe cumplir tres requisitos: La existencia de la factura original, que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; finalmente, que la transacción haya sido efectivamente realizada; **5)** La factura, es un documento que prueba un hecho generador relacionado directamente con un débito o crédito fiscal, que sin embargo, para su plena validez tendrá que ser corroborado por los órganos de control del SIN, u otro ente público, según corresponda y además deberá ser corroborado con otras pruebas fácticas que permitan evidenciar la efectiva realización de una transacción. Con respecto al tercer requisito, el contribuyente únicamente presentó facturas, libro de compras, liquidaciones de mano de obra, recibos y otros relacionados con adjudicación de proyectos y adendas, documentos que no demuestran fehacientemente la efectiva realización de la transacción. Asimismo, verificó que según los formularios 200 presentados de 19 de enero de 2009, y 20 de febrero de ese mismo año del proveedor David Helguero Alejo por los periodos "Diciembre 2008" y "Enero 2009", no declaró lo facturado, causando perjuicio fiscal a la Administración Tributaria; correspondiendo en estos casos demostrar contablemente el pago realizado; es decir, llevar su contabilidad con registros de ingresos, egresos, libro diario, libro mayor, apertura y mantenimiento de cuentas de bancos, avance de obra, etcétera, llegándose a la conclusión de que el sujeto pasivo había incumplido lo establecido en el art. 76 del CTB; **6)** En ambos procesos recursivos tanto de alzada como jerárquico se garantizó el derecho a la petición y a ser escuchado; debido a que los argumentos planteados por el recurrente fueron tomados en cuenta, no se suprimió el derecho a la defensa, ni el de presentar pruebas o alegatos; ya que se le puso al accionante en conocimiento en todo momento sobre la tramitación con constantes notificaciones de admisión, apertura del término de prueba, tampoco se le suprimió su derecho a impugnar y a la doble instancia; **7)** En cuanto a la vulneración de la garantía de irretroactividad denunciada por el accionante, se advierte que la AGIT, en la Resolución jerárquica, ni la ARIT en la Resolución de recurso de alzada se sustentaron en el art. 20 de la Ley 062, mucho menos en la jurisprudencia señalada en el Auto Supremo 477 de 22 de noviembre de 2012; **8)** La Resolución del recurso jerárquico se basó, respecto a la validez del crédito fiscal se basó en el inc. a) del art. 4, inc. a) del art. 8 de la LRT, art. 8 del DS 21530; inc. 4 y 6 del art. 70 del CTB, además de la línea doctrinal STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011, y no así en la normativa referida por la accionante.; **9)** Se aplicó la normativa legal vigente; y, **10)** Cuando se observa la valoración de la prueba, se debe especificar qué prueba y cuál de las reglas de la sana crítica fueron soslayadas, aspectos que la accionante no especificó; **11)** Las notas fiscales aportadas por el sujeto pasivo y que son motivo de depuración no hacen mención a otros documentos como comprobantes contables, contratos de trabajo, planilla de avance de obra y otros;



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

omitiendo la obligación establecida en el num. 4 del art. 70 del CTB, no habiendo demostrado contablemente, el sujeto pasivo, la materialización de las operaciones observadas entre la empresa recurrente y David Helguera Alejo durante los meses de "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009"; y, 12) El contribuyente no puede alegar indefensión, pues conoció todos los actos de la Administración Tributaria, habiendo presentado los correspondientes recursos de alzada y jerárquico, habiendo conocido también los pronunciamientos respectivos.

Jorge Tarquino Torrez y Ruth Esther Claros Salamanca, ex Director Ejecutivo Regional a.i., de la ARIT Cochabamba; y la ex Gerente Distrital II a.i., de GRACO Cochabamba del SIN, no obstante su legal notificación (fs. 324 y 363 vta.), no presentaron sus respectivos informes.

### **I.2.3. Resolución**

La Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución "REG/S.CII/AMP.05/2014" de 6 de febrero de 2014, cursante de fs. 1223 a 1231 vta., **denegó** la tutela, dejando sin efecto la medida cautelar dispuesta por dicho Tribunal el 12 de julio de 2013, bajo los siguientes fundamentos: **i)** Con respecto a la legitimación pasiva en caso de cambio de autoridades, la demanda debe ser dirigida contra la persona, que en el momento de la presentación de la acción se encuentra desempeñando esa función; pues será ella quien con competencia pueda reparar las lesiones causadas, cuando así se establezca; asimismo, se puede incluir como demandada a la anterior autoridad a efectos de establecer responsabilidades. En la presente acción se ha demandado tanto a las ex autoridades como a las actuales que ostentaron y ostentan la representación de la Administración Tributaria, quienes a su turno emitieron las resoluciones respectivas, estando cumplidos los requisitos de admisibilidad previstos en el art. 33 inc. 2 del Código Procesal Constitucional (CPCo); **ii)** Por la vía del amparo constitucional no se puede ingresar a valorar las pruebas que sirvan de base para las resoluciones judiciales o administrativas, de lo contrario se estaría desvirtuando la esencia de la tutela demandada; y, **iii)** Al Tribunal Constitucional Plurinacional, sólo le corresponde analizar los actos procesales en los cuales pudo haber existido un acto ilegal u omisión indebida que lesionen derechos fundamentales de la parte accionante, sin que pueda entrar a realizar valoraciones de fondo de la prueba o de los antecedentes producidos en la sustanciación del proceso judicial que dio lugar al amparo constitucional, ya que la valoración y la definición del fondo del litigio corresponde a los órganos jurisdiccionales ordinarios.

### **I.3. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional**

De conformidad al Acuerdo Jurisdiccional 018/2014 de 25 de noviembre, se dispone que los expedientes que no contaban con Sentencia Constitucional



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Plurinacional a la fecha del mismo, serán remitidos a la Comisión de Admisión; para proceder a segundo sorteo, a fin de asegurar los principios constitucionales.

Asimismo, por Acuerdo Administrativo TCP-AL-SP-065/2014 de 5 de diciembre, se resolvió disponer el receso de fin de año del Tribunal Constitucional Plurinacional, del 22 de diciembre de 2014, al 2 de enero de 2015, con suspensión de plazos procesales; a cuyo efecto, y tomando en cuenta el referido trámite procesal, la presente Sentencia Constitucional Plurinacional se pronuncia dentro de plazo legal.

### I. CONCLUSIONES

Del análisis de la prueba documental adjunta al expediente, se llega a las siguientes conclusiones:

- II.1.** Por Orden de Verificación 3912OVI00048 de 14 de marzo de 2012, emitida por Ruth Esther Claros Salamanca, la entonces Gerente Distrital II a.i., de GRACO Cochabamba del SIN, contra el contribuyente, Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L., se dispuso la verificación del crédito fiscal del IVA, de las facturas detalladas en el anexo adjuntado; en el cual se señala las facturas 116 y 117, como ambas de David Helguero Alejo del período correspondiente a diciembre del 2008. Finalmente, se le indicó al contribuyente que será sujeto de un proceso de determinación con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondientes a los impuestos y periodos señalados, emplazándole a presentar la documentación requerida en el término de cinco días hábiles a partir de notificada la referida Orden de Verificación (fs. 440 a 441). Por Acta de recepción de documentación, el 16 de abril de 2012, el contribuyente presentó la Orden de Verificación, el libro de compras IVA, facturas 116 y 117 de diciembre de 2008, detalle de liquidación de mano de obra y Adendas DDJ 146/2008 y DDJ 177/2008 (fs. 445).
- II.2.** Por Orden de Verificación 3912OVI00049 de 14 de marzo de 2012, emitida por Ruth Esther Claros Salamanca contra el contribuyente referido supra, con el objeto de verificar el crédito fiscal del IVA de las facturas detalladas en el anexo adjuntado, en el cual se señala a las facturas 120, 122 y 123, ambas de David Helguero Alejo del periodo correspondiente a enero del 2009. Finalmente, se le indica al contribuyente que será sujeto de un proceso de determinación con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondientes a los impuestos y periodos señalados, emplazándole a presentar la documentación requerida en el término de cinco días hábiles a partir de notificada la referida Orden de Verificación (fs. 507 a 508). Por acta de recepción de documentación, de 16 de abril de 2012, el contribuyente presentó la Orden de Verificación, libro de compras, facturas de compras 120, 122 y 123, correspondientes a enero 2009, liquidación por obra de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

trabajos ejecutados por el contratista, Resolución de adjudicación del proyecto Construcción Distribuido Puente Cobija (fs. 512).

- II.3.** Por acta de recepción de documentación, se advierte que en mérito a Orden de Verificación 3912OVI00049 y 3912OVI00048, de 10 de mayo de 2012, se presentaron recibos correspondientes a pagos realizados a David Helguero Alejo, 696 de diciembre de 2008 y 701, 702 y 703, todos de enero de 2009 (fs. 464).
- II.4.** Por Vista de Cargo 26-00041-12 de 23 de julio de 2012, correspondiente a la Orden de Verificación 3912OVI00048, Ruth Esther Claros Salamanca, señaló que se había detectado que el contribuyente señalado, no había determinado ni pagado correctamente el IVA del periodo fiscal diciembre de 2008, por lo que se ha determinado la obligación tributaria correspondiente al IVA por el periodo de diciembre de 2008, realizándose una liquidación previa de deuda tributaria por un total de Bs66 867.- (sesenta y seis mil ochocientos sesenta y siete bolivianos). Asimismo, indica que el contribuyente no presentó documentación que se constituya en prueba clara ni fidedigna que demuestre la efectiva realización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal (fs. 468 a 469).
- II.5.** Por Vista de Cargo 26-00040-12 de 23 de julio de 2012, correspondiente a la Orden de Verificación 3912OVI00049, se advierte que se emitió la misma en contra del contribuyente, Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L., quien no había determinado ni pagado correctamente el IVA del periodo fiscal enero de 2009, por lo que se ha determinado la obligación tributaria correspondiente al IVA por dicho periodo, realizándose una liquidación previa de deuda tributaria por un total de Bs141 173.- (ciento cuarenta y un mil ciento setenta y tres bolivianos). Asimismo, indica que el contribuyente no presentó documentación que se constituya en prueba clara ni fidedigna que demuestre la efectiva realización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal (fs. 541 a 542).
- II.6.** Se advierte que el representante del accionante, presentó sus descargos a las Vistas de Cargo 26-00041-12 y 26-00040-12, mediante dos notas de 24 de agosto de 2012, dirigidas a Ruth Esther Claros Salamanca, solicitando día y hora para la inspección de la construcción empedrado camino "Cliza-Toquillo" y construcción Puente Cobija, respectivamente. Por otro lado, en ambas notas solicitó la verificación de las firmas y letra de David Helguero Alejo, estampadas en los contratos suscritos con la empresa accionante, en el recibo 696 de 24 de diciembre de 2008, así como la letra y los números que aparecen en las facturas 116 y 117. (fs. 42 a 49 vta.). Dichas notas fueron respectivamente respondidas por las notas CITE: SIN/GGCBBA/DF/NOT/00628/2012 y CITE: SIN/GGCBBA/DF/NOT/00629/2012 de 26 de septiembre, emitidas por la mencionada Gerente a.i., GRACO Cochabamba del SIN, refiriendo en ambas que se rechazaba dicho ofrecimiento de prueba, porque la finalidad



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

de la verificación era determinar la materialización de la transacción desde el punto de vista contable (fs. 41 y 50).

- II.7.** Por memorial de 25 de septiembre de 2012, el representante de la empresa accionante solicitó al Juez de Turno de Partido en lo Civil y Comercial del departamento de Cochabamba, el reconocimiento de firmas y rúbricas de David Helguero Alejo, respecto de los recibos 696 de 24 de diciembre de 2008, 701 de 7 de enero de 2009, 702 y 703 de 9 de enero de 2009; asimismo, se indicó en dicho memorial que se desconocía el domicilio del titular de las firmas a reconocerse (828 y vta.). Como consecuencia de dicho desconocimiento, por decreto de 29 de octubre de 2012, se dispuso la citación de David Helguero Alejo a través de edictos (fs. 836 vta.); para posteriormente, por Auto de 14 de diciembre de 2012, el Juez Cuarto de Partido en lo Civil y Comercial del departamento de Cochabamba, reconozca en rebeldía del emplazado David Helguero Alejo, la firma y rúbrica estampadas en los recibos, de 24 de diciembre de 2008; 7 y 9 de enero de 2009 (845 vta.).
- II.8.** Por Resolución Determinativa GRACO 17-00538-12 de 19 de octubre de 2012, correspondiente a Orden de Verificación 3912OVI00048, emitida por la entonces Gerente Distrital II a.i., de GRACO Cochabamba del SIN y Raúl Lazcano Murillo, Jefe del Departamento Jurídico de la referida Gerencia Distrital, se resolvió una deuda total de Bs70 316.-, correspondientes al tributo omitido por el periodo fiscal correspondiente a diciembre de 2008. Con respecto a la prueba ofrecida por el contribuyente consistente en la inspección de visu, la misma fue considerada innecesaria por el departamento jurídico para fines de verificación fiscal, de igual forma se dispuso con respecto a la solicitud de nombramiento de un perito. Con respecto a las facturas presentadas se señaló que no son válidas para el crédito fiscal porque se trata de facturas que no constituyen prueba clara, completa y fidedigna de la efectiva materialización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal, según el art. 8 de la LRT, 8 del DS 21530 y los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB (fs. 501 a 505).
- II.9.** Por Resolución Determinativa GRACO 17-00539-12 de 19 de octubre, dirigida a la Empresa Técnica Constructora "Nuevo Tiempo" S.R.L., correspondiente a Orden de Verificación 3912OVI00049, emitida por las mismas autoridades referidas supra, se resolvió una deuda total de Bs148 329.-, correspondientes al tributo omitido por el periodo fiscal correspondiente a enero de 2009. Con respecto a la prueba ofrecida por el contribuyente consistente en la inspección de visu, la misma fue considerada innecesaria por el departamento jurídico para fines de verificación fiscal, lo mismo se resolvió respecto del nombramiento de un perito. En relación a las facturas presentadas se señaló que no son válidas para el crédito fiscal, porque se trata de facturas que no constituyen prueba clara, completa y fidedigna de la efectiva materialización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal, según el art. 8 de la LRT,



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL.**

8 del DS 21530 y los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB (fs. 576 a 579 vta.).

- II.10.** Por acta de audiencia pública de inspección ocular de 19 de febrero de 2013, a horas 9:30, llevada a cabo en el Puente Cobija, se advierte que la misma se realizó en presencia de Marcelo Gonzales Yaksic y la Administración Tributaria, representada por Liliana Medrano Rodríguez. De acuerdo a acta de audiencia pública de inspección ocular llevada a cabo la misma fecha, pero en el Municipio de Cliza, la misma se declaró desierta por ausencia del representante de la empresa Constructora Técnica "Nuevo Tiempo" S.R.L. (fs. 875 a 876). Ambas presididas por la Sub Directora Ejecutiva Regional de la AIT (fs. 873 a 875 vta.).
- II.11.** Resolviendo el recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo el 14 de noviembre de 2012 contra las Resoluciones Determinativas GRACO 17-0538-12 y 17-00539-12, (cursante de fs. 782 a 791), se emitió Resolución del recurso de alzada ART-CBA/RA 0105/2013, emitida por el Director Ejecutivo Regional a.i., de Cochabamba, Jorge Tarquino Torrez, en el que se confirmaron las referidas Resoluciones Determinativas GRACO 17-00538-12 y 17-00539-12, bajo los siguientes fundamentos: **a)** El art. 66.1 del CTB, prevé como facultades específicas de la Administración Tributaria --entre otras-- el control, comprobación, fiscalización e investigación; **b)** El num. 7 del art. 68 del CTB, establece como uno de los derechos del sujeto pasivo el formular y aportar en la forma y plazos previstos en dicho Código todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes al emitir la correspondiente Resolución; sin embargo, el art. 81 del mismo cuerpo legal prevé la facultad que tiene la Administración Tributaria de rechazar las pruebas que sean manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. En ese sentido, de acuerdo al num. 2 del art. 68 del CTB; el SIN, emitió las notas 00628 y 00629 --citadas en la Conclusión II. 6 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional-- dando una respuesta expresa a la solicitud del sujeto pasivo respecto al desarrollo de una inspección de visu y peritaje grafológico de la letra correspondiente a su proveedor David Helguero Alejo, aduciendo que los mismos son innecesarios para los fines de la verificación que estaba en curso, debido a que el objetivo de la misma era determinar la materialización de la transacción desde el punto de vista contable, siendo rechazados en atención a la normativa señalada previamente; entonces, basados en la libre valoración de la prueba, la entidad recurrida juzgó los medios de prueba ofrecidos y estableció la incidencia de éstos en los hechos ocurridos, el convencimiento de la verdad material y; consecuentemente, su afección en las obligaciones impositivas determinadas. Por tanto, la Administración Tributaria, cumplió con otorgarle al sujeto pasivo el plazo para aportar las pruebas señaladas en el art. 77 del CTB, habiendo velado que las mismas cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, no habiéndose advertido trasgresión a su derechos a la defensa y debido



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

proceso; **c)** El rechazo de prueba se da cuando éstas no aportan elementos relacionados con el objeto de la verificación; los cuales, en el caso investigado por la Administración Tributaria, son la demostración de los requisitos exigidos en los arts. 4 y 8 de la LRT y 8 del DS 21530 para el beneficio del crédito fiscal IVA; **d)** Con respecto al primer requisito, consistente en la posesión de la factura original, no existe ninguna objeción por parte del ente fiscal, habiendo tenido el SIN, conocimiento del original de las notas fiscales en cuestión, prueba de ello son las actas de recepción de documentos que constan en los antecedentes pertinentes; **e)** Con respecto al segundo requisito referido a la efectiva realización de la transacción, se advierte que sólo se presentaron facturas, libro de compras, liquidaciones de mano de obra y otras relacionadas con adjudicación de proyectos y adendas; de cuya valoración y verificación por parte del SIN, se emitieron las Vistas de Cargo referidas, exponiendo en las mismas el motivo de la depuración total de las facturas expuestas en los anexos; dejando claro que la observación estaba vinculada con la carencia de documentos que demostraban clara, completa y fidedignamente la efectiva realización de la transacción; luego en una nota de descargo, el sujeto pasivo expuso la existencia de medios fehacientes de pago haciendo alusión al recibo 696 por el pago realizado a David Helguero Alejo y refiriéndose además al libro de compras; empero, no aportó con ello mayor prueba que sustente el cumplimiento de lo demandado en el art. 8 de la LRT y numerales 4, 5 y 8 del art. 70 del CTB. La inspección de visu y la prueba pericial grafológica que no fueron admitidas en la Administración Tributaria y que sí fueron admitidas y ejecutadas en instancia recursiva, no aportaron mayores elementos para la verificación de la transacción, pues de la inspección ocular sólo se rescató la existencia del camino Cliza-Toquillo y el Puente Cobija y no así datos que permitan relacionar dicha obra con David Helguero Alejo o en su defecto que la documentación que fue presentada por el sujeto pasivo hubiera correspondido a la ejecución de esas obras. Con respecto a la prueba pericial grafológica, no se concretizó el sometimiento del supuesto emisor de las notas fiscales a un reconocimiento de firmas y rúbricas, concluyendo en un emplazamiento mediante publicación de edictos; **f)** Las notas fiscales aportadas por el sujeto pasivo no hacen mención a otros documentos consistentes en comprobantes contables, contratos de trabajo, planilla de avance de obras y otros; omitiendo la obligación establecida en el num. 4 del art. 70 del CTB, por consiguiente, se establece que no aportó pruebas que demuestren la materialización de las operaciones observadas entre la empresa recurrente y David Helguero Alejo, durante los meses de "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009"; **g)** Con respecto al tercer requisito, consistente en la vinculación con la actividad gravada, no existe observación alguna; toda vez que el servicio contratado con el contribuyente estaría relacionado con la construcción; y, **h)** Al no haber aportado el sujeto pasivo elementos pertinentes que demuestren la realización de las transacciones, no le corresponde al sujeto pasivo el beneficio del crédito fiscal obtenido en los meses de "Diciembre



REPUBLICA DEL PERÚ

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

de 2008" y "Enero de 2009" de las facturas 116, 117, 120, 122 y 123 (fs. 906 a 917).

- II.12.** El representante por la accionante interpuso recurso jerárquico el 26 de marzo de 2013, contra la Resolución referida supra, el cual fue resuelto por Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013 de 27 de mayo, emitida por Judith Susana Ríos Laguna, Directora Ejecutiva General a.i., de la AGIT, confirmando la Resolución impugnada ART-CBA/RA 0105/2013, bajo los siguientes fundamentos: **1)** En la Resolución del recurso de alzada se indicó que el SIN valoró la incidencia de la documentación presentada por el contribuyente en etapa de determinación de la deuda tributaria a través de sus facultades de investigación y control, previstas en el art. 66 del CTB; **2)** A la solicitud del sujeto pasivo de inspección de visu de la construcción empedrado camino "Cliza-Toquillo" y de prueba pericial sobre la verificación de las firmas y la letra de David Helguero Alejo a realizarse por perito grafológico; la Administración Tributaria la rechazó indicando que la misma resultaba innecesaria a los fines de la verificación, aplicando para ello, el art. 81 del CTB, reiterando que las observaciones se basan en que el contribuyente no presentó documentación que se constituya en prueba clara, completa y fidedigna que demuestre la efectiva realización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal, según el art. 8 de la LRT, art. 8 del DS 21530 y los numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB. En ese entendido la Administración Tributaria, realizó un pronunciamiento claro y expreso, pues consideró que dichas pruebas no aportaban elementos para verificar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo; **3)** La ARIT, en su análisis técnico jurídico, consideró que el sujeto pasivo no aportó pruebas que demostrarán la materialización de las operaciones observadas, entre la empresa recurrente y David Helguero Alejo durante los meses de "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009", con lo que confirmó la referida Autoridad las Resoluciones Determinativas impugnadas emitidas por la Administración Tributaria, lo que hace concluir que la no admisión de dichas pruebas ofrecidas por el sujeto pasivo en instancia administrativa no le dejó en indefensión ni se vulneró el debido proceso; **4)** El art. 70 num. 4 del CTB, expresa que constituye obligación tributaria del sujeto pasivo el respaldar las actividades gravadas con libros, registros generales y especiales, facturas así como otros documentos públicos; asimismo, el art. 81 del CTB, determina que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, su pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las manifiestamente superfluas; **5)** Sobre la validez del crédito fiscal, cabe indicar que dicha instancia ha establecido como línea doctrinal en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011 –entre otras– que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para beneficiarse con el crédito fiscal IVA, estos son: La existencia de la factura original; que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y que la transacción haya sido efectivamente realizada; **6)** Con respecto al primer





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

requisito, de la revisión de antecedentes administrativos, consistentes en las actas de recepción de documentación de 16 de abril de 2012 y de 5 de mayo de ese año, se evidencia la existencia de las facturas 116, 117, 120, 122 y 123. Con respecto al segundo requisito, las facturas referidas se encontrarían vinculadas a la actividad tanto del proveedor como del comprador. En cuanto al tercer requisito, la Administración Tributaria requirió información referida a notas fiscales, libros de compras IVA y cualquier otra documentación que el contribuyente considere necesaria para descargar observaciones; sin embargo, el sujeto pasivo únicamente presentó facturas, libro de compras, liquidaciones de mano de obra, recibos y otras relacionadas con adjudicación de proyectos y adendas; documentación que no demuestra fehacientemente la efectiva realización de la transacción; **7)** Ante la existencia de estos casos, corresponde a los sujetos del impuesto IVA, demostrar contablemente el pago realizado; es decir, llevar su contabilidad con registros de ingresos, egresos, libro diario, libro mayor, apertura y mantenimiento de cuentas de bancos, costos de construcción, avance de obra, registros de inventarios; etcétera, tener la contabilidad como un mecanismo que registre clasifique y resuma las actividades económicas de las actividades y operaciones gravadas y no únicamente presentar como prueba de descargo las facturas que indican "Mano de obra vaciado hormigones cabezales de pilotes Puente Cobija" (sic), y los recibos por el pago realizado a su proveedor David Helguero Alejo; de modo que se busque demostrar la materialidad de las operaciones, lo contrario significa que se incumple lo establecido en los arts. 8 de la LRT y numerales 4, 5 y 8 del art. 70 del CTB; y, **8)** Con relación a la inspección ocular de 23 de febrero de 2013, por parte de la ARIT Cochabamba el resultado fue recogido en la Resolución de recurso de alzada en la que se indica que sólo se rescató la existencia del camino empedrado "Cliza-Toquillo", así como del Distribuidor Puente Cobija y no así elementos, datos o información que permitan relacionar dichas obras con David Helguero Alejo; consecuentemente, la mencionada prueba no otorgó a esta instancia recursiva mayores elementos que permitan el establecimiento de la realidad de las operaciones en cuestión. Posteriormente, dictó el Auto Motivado AGIT-RJ 0050/213 de 13 de junio, que a la solicitud de aclaración por parte del sujeto pasivo, de dispuso no haber lugar a la aclaración de la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013 de 27 de mayo (fs. 920 a 929; 978 a 992 vta.; y, 1005 a 1006 vta.).

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La empresa accionante, a través de su representante, considera vulnerados sus derechos al debido proceso, en su vertiente de legalidad, a la defensa, a la actividad comercial y empresarial, así como a la garantía de irretroactividad de las leyes y al principio de seguridad jurídica, por cuanto habiendo sido sometida a un proceso de fiscalización, el cual culminó con la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0653/2013, no se le permitió producir parte de su prueba



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

ofrecida, y no se realizó una valoración correcta de los elementos probatorios presentados; asimismo, señala que se aplicó normativa de manera retroactiva a los periodos fiscalizados consistentes en "Diciembre de 2008" y "Enero de 2009", puntualizando que en la emisión de la referida Resolución de recurso jerárquico se aplicó retroactivamente el inc. 11 del art. 66 del CTB, inciso que fue modificado por el art. 20 de la Ley 062.

En consecuencia, corresponde analizar, en revisión, si los argumentos son evidentes, a objeto de conceder o denegar la tutela solicitada.

### III.1. Naturaleza jurídica de la acción de amparo constitucional

La SCP 0002/2012 de 13 de marzo, citada por la SCP 1179/2013 de 30 de julio, sobre la naturaleza del amparo constitucional, señaló que: *"...la acción de amparo constitucional es un mecanismo de defensa jurisdiccional, eficaz, rápido e inmediato de protección de los derechos fundamentales y garantías constitucionales, cuyo ámbito de protección se circunscribe respecto de aquellos derechos fundamentales y garantías, que no se encuentran resguardados por los otros mecanismos de protección especializada que el mismo orden constitucional brinda a los bolivianos, como la acción de libertad, de protección de privacidad, popular, de cumplimiento, etc. Asimismo, desde el ámbito de los actos contra los que procede, esta acción se dirige contra aquellos actos y omisiones ilegales o indebidos provenientes no sólo de los servidores públicos sino también de las personas individuales o colectivas que restrinjan o amenacen restringir los derechos y garantías objeto de su protección.*

*En este contexto, el amparo constitucional boliviano en su dimensión procesal, se encuentra concebido como una acción que otorga a la persona la facultad de activar la justicia constitucional en defensa de sus derechos fundamentales y garantías constitucionales.*

*El término de acción no debe ser entendido como un simple cambio de nomenclatura, que no incide en su naturaleza jurídica, se trata de una verdadera acción de defensa inmediata, oportuna y eficaz para la reparación y restablecimiento de los derechos y garantías fundamentales, y dada su configuración, el amparo constitucional se constituye en un proceso constitucional, de carácter autónomo e independiente con partes procesales diferentes a las del proceso ordinario o por lo menos con una postura procesal distinta, con un objeto específico y diferente, cual es la protección y restitución de derechos fundamentales con una causa distinta a la proveniente del proceso ordinario, esto es, la vulneración concreta o inminente de derechos fundamentales a raíz de actos y omisiones ilegales o indebidos con un régimen jurídico procesal propio.*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

*En este orden de ideas, la acción de amparo constitucional adquiere las características de sumariedad e inmediatez en la protección, por ser un procedimiento rápido, sencillo y sin ritualismos dilatorios. A estas características se añade la de generalidad, a través de la cual la acción puede ser presentada sin excepción contra todo servidor público o persona individual o colectiva”.*

### III.2. De la valoración de la prueba por la jurisdicción constitucional

Al respecto, se tiene a bien citar la SCP 0165/2012 de 14 de mayo, que señaló: *“A tiempo de revisar las competencias del Tribunal Constitucional y en particular referidas a la valoración de la prueba, la SC 1420/2011-R de 10 de octubre de 2011, ha precisado que:*

*‘La acción de amparo constitucional prevista por el art. 128 de la CPE, fue instituida como una acción tutelar de defensa contra actos u omisiones ilegales o indebidos de los servidores públicos, o de persona individual o colectiva, que restrinjan, supriman o amenacen restringir o suprimir los derechos reconocidos por la Constitución y la ley. Dentro de esa perspectiva, tomando como base que esta acción tutelar en su esencia, se constituye en protectora de derechos fundamentales, no así en una instancia casacional o alternativa de las vías ordinarias, no es posible a través de ella realizar una nueva valoración de la problemática de fondo que motivó la decisión, pues ello implicaría invadir jurisdicciones correspondientes a las distintas autoridades que pronunciaron sus determinaciones con plena jurisdicción y competencia. Ese es el entendimiento que en forma uniforme y reiterada ha seguido este Tribunal al señalar: «La facultad de valoración de la prueba aportada corresponde privativamente a los órganos jurisdiccionales ordinarios, por lo que el Tribunal Constitucional no puede pronunciarse sobre cuestiones que son de exclusiva competencia de los jueces y tribunales ordinarios, y menos atribuirse la facultad de revisar la valoración de la prueba que hubieran efectuado las autoridades judiciales competentes» (SC 0938/2005-R de 12 de agosto); es decir, que la competencia en acciones de tutela ‘sólo alcanza a determinar - siempre que exista la acción del agraviado-, si han existido violaciones a derechos y garantías fundamentales dentro de un proceso por inobservancia de normas de orden procesal o sustantivas, pero no así a determinar si existen elementos de juicio suficientes para someter a proceso penal a la persona contra la que se hubiere presentado la acción penal’ (SC 0938/2005-R).*

*Ahora bien, como en toda regla, existen excepciones en las que el Tribunal Constitucional puede ingresar a realizar una valoración probatoria, para lo que se han establecido sub reglas a ser tomadas en cuenta, a saber: cuando en dicha valoración: ‘a) Exista un apartamiento flagrante de los principios de razonabilidad, proporcionalidad y objetividad; ó b) La autoridad jurisdiccional o administrativa, incurra en*



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

*una conducta omisiva, que se traduzca en dos aspectos concretos a saber: i) No recibir los medios probatorios ofrecidos, ii) No compulsar los medios probatorios producidos (...), el incumplimiento de los parámetros establecidos supra, generaría que el órgano contralor de constitucional adquiera una disfunción tal que lo convertiría en una instancia casacional, situación que no podría ser tolerada en un Estado Constitucional' (SC 0871/2010-R de 10 de agosto)".*

**III.3. La modificación introducida al Código Tributario Boliviano por la Ley 062 de 28 de noviembre de 2010**

La Ley del Presupuesto General del Estado-Gestión 2011, --Ley 062--, a través de su art. 20, modificó el inciso 11 del art. 66 del CTB, de la siguiente manera: "(MODIFICACIÓN A LA LEY N° 2492 - CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO). Se modifica el numeral 11 del Artículo 66 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, por el siguiente texto:

'11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante Decreto Supremo a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno".

Resultando de la siguiente manera el art. 66 del CTB: "(Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;
2. Determinación de tributos;
3. Recaudación;
4. Cálculo de la deuda tributaria;
5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en este Código;
6. Ejecución tributaria;
7. Concesión de prórrogas y facilidades de pago;
8. Revisión extraordinaria de actos administrativos conforme a lo establecido en el Artículo 145° del presente Código;
9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;
10. Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por este Código;



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante Decreto Supremo a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldados por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno;
12. Prevenir y reprimir los ilícitos tributarios dentro del ámbito de su competencia, asimismo constituirse en el órgano técnico de investigación de delitos tributarios y promover como víctima los procesos penales tributarios;
13. Otras facultades asignadas por las disposiciones legales especiales”.

Sin perjuicio de lo expresado en los numerales anteriores, en materia aduanera, la Administración Tributaria tiene las siguientes facultades:

1. Controlar, vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, con facultades de inspección, revisión y control de mercancías, medios y unidades de transporte;
2. Intervenir en el tráfico internacional para la recaudación de los tributos aduaneros y otros que determinen las leyes;
3. Administrar los regímenes y operaciones aduaneras”.

### III.4. Análisis del caso concreto

El representante de la empresa accionante, considera que han vulnerado sus derechos al debido proceso en su vertiente de legalidad, a la defensa, la garantía de irretroactividad de las leyes y el principio de seguridad jurídica; al sostener que las autoridades demandadas han rechazado la producción de la prueba ofrecida por su representada y que valoraron incorrectamente, la que logró aportar dentro del proceso administrativo tributario seguido en su contra; y, al haber aplicado retroactivamente el art. 66 inc. 11 del CTB, que se halla vigente por la modificación de la Ley 062; es decir, de un periodo posterior a los investigados (diciembre de 2008 a enero 2009).

#### III.4.1. En relación al rechazo de la producción de prueba y la incorrecta valoración de la misma

Dentro del primer aspecto referido, el cual incluye la denuncia



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

de incorrecta valoración de la prueba por parte de las autoridades demandadas, se tiene a bien señalar que a efectos de ese análisis se debe tomar en cuenta lo desarrollado en el Fundamento Jurídico III.2 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, que indica en qué casos la justicia constitucional debe revisar la valoración probatoria realizada por la jurisdicción ordinaria. El reclamo de la empresa accionante está relacionado a la inspección ocular y la pericial grafológica solicitadas por esta misma, así como a toda la prueba presentada por su parte.

Respecto a la primera prueba, de la revisión de dicha Conclusión, se advierte que la entonces Gerente Distrital II a.i., de GRACO Cochabamba, autoridad demandada; evidentemente, rechazó la producción de la inspección de visu del lugar donde se habían realizado las obras por las cuales la empresa accionante habría pagado a su proveedor, David Helguero Alejo; es decir, el empedrado camino "Cliza-Toquillo" y el Puente Cobija, con el fundamento de que la finalidad de la verificación era determinar la materialización de la transacción desde el punto de vista contable; sin embargo, también se advierte que constan actas de audiencia pública llevadas a cabo el 19 de febrero 2013, en los lugares referidos -presididas por la Sub Directora Ejecutiva Regional- que fueron valoradas en la Resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0105/2013, en la que se indicó que dichas inspecciones sólo dieron constancia de la existencia del empedrado camino "Cliza-Toquillo", así como el Distribuidor Puente Cobija y no se obtuvieron elementos que permitan relacionar dicha obra con David Helguero Alejo. Por lo tanto, se advierte que dicha prueba ha sido finalmente admitida, producida y luego valorada.

Respecto a la segunda prueba, la Administración Tributaria también rechazó la producción de un informe grafológico de la prueba consistente en contratos suscritos con el proveedor del accionante (sin especificar exactamente cuáles), así como del recibo 696 y de las facturas 116 y 117, con el mismo argumento referido supra; es decir, porque la finalidad de la verificación era determinar la materialización de la transacción desde el punto de vista contable. En instancia recursiva se presentó el trámite seguido contra David Helguero Alejo ante el Juzgado Cuarto de Partido Civil y Comercial del departamento de Cochabamba, en el que se dio por reconocida su firma en los recibos 696, 701, 702 y 703. En relación a toda la prueba referida, se advierte que el Recurso de alzada, la estudió y valoró, pues se indicó que dicha prueba no aportó



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

mayores elementos para la verificación de la transacción. No siendo evidente la falta de admisión de prueba, como tampoco la valoración incorrecta de la documentación correspondiente al trámite de reconocimiento de firmas y rúbricas.

Ahora bien, con respecto a la prueba presentada por la empresa accionante, mediante actas de entrega de documentación; consistentes en facturas 116, 117, 120, 122 y 123, se advierte que las Resoluciones Determinativas ahora impugnadas, valoraron dicha documentación, indicando que la misma no constituía en prueba clara, completa y fidedigna de la efectiva materialización de las transacciones y la procedencia del crédito fiscal, habiendo sido; por ende, dicha prueba valorada por la Administración Tributaria. Asimismo, la Resolución de recuso de alzada, refirió que con respecto a la efectiva realización de la transacción sólo se presentaron facturas, libro de compras, liquidación de mano de obra y otras relacionadas con adjudicación de proyectos y adendas, indicando que el sujeto pasivo no había demostrado los hechos constitutivos del derecho al beneficio del crédito fiscal. Advirtiéndose, que dicha documental fue analizada y valorada por la ARIT de Cochabamba. Por otro lado, se tiene a bien indicar que la Resolución de recurso jerárquico, ha valorado la prueba presentada por la empresa recurrente, pues se advierte que la Autoridad Jerárquica ponderó la decisión de la Administración Tributaria, indicando que la misma fue clara y expresa cuando rechazó la audiencia de inspección así como la pericial por ser innecesarias a los fines de verificación de la existencia de la transacción entre la empresa accionante y su proveedor; pues consideró que el sujeto pasivo no aportó elementos para verificar el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, se señala que la accionante a efectos de acreditar que la transacción ha sido efectivamente realizada, sólo presentó facturas, libros de compras, liquidaciones de mano de obra, recibos y otras relacionadas con adjudicaciones de proyectos, documentación que –refiere– no demuestra fehacientemente la efectiva realización de la transacción.

De los argumentos vertidos, se advierte que presentan los requisitos previstos en el Fundamento Jurídico III.2, para que la jurisdicción constitucional pueda ingresar a revisar la prueba de la empresa accionante; habiéndose, por el contrario, constatado que las autoridades demandadas han actuado con razonabilidad y objetividad, quienes se pronunciaron respecto a toda la prueba cursante en obrados, recibieron los medios probatorios propuestos y compulsaron los mismos, habiendo sido aludidos los elementos probatorios constantemente a lo



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

largo de cada una de las resoluciones impugnadas, como se detalló en el análisis precedente, por lo que no existe motivo para conceder la tutela por incorrecta valoración de prueba.

### III.4.2. Respecto a la aplicación retroactiva de la ley

En cuanto a la segunda denuncia, la empresa recurrente señala en su demanda que la retroactividad se ha dado porque se ha aplicado a su caso el art. 66 inc. 11 del CTB, modificado por el art. 20 de la Ley 062; sin embargo, en las Resoluciones Determinativas impugnadas, no se hace referencia a dicha normativa. Revisada la Resolución de recurso de alzada, se advierte que se aplica el art. 66 inc. 1 del referido CTB, pero no el inc. 11, que efectivamente fue modificado por una ley posterior al periodo fiscalizado; correspondiente al periodo de "Diciembre 2008" y "Enero de 2009". Luego, la Resolución de recurso jerárquico, señala que: "...ante la existencia de estos casos, corresponde a los sujetos del impuesto IVA, demostrar contablemente el pago realizado; es decir, llevar su contabilidad con registros de ingresos, egresos, libro diario, libro mayor, apertura y mantenimiento de cuentas de bancos, costos de construcción, avance de obra, registros de inventarios, etc., tener la contabilidad como un mecanismo que registre, clasifique y resuma las actividades económicas de las actividades y operaciones gravadas, y no únicamente presentar como pruebas de descargo las facturas cuya glosa señala 'Mano de obra vaciado hormigoneras cabezales de pilotes Puente Cobija' y los recibos por el pago realizado a su proveedor David Helguero Alejo; de modo, que se busque demostrar la materialidad de las operaciones, lo contrario significa que se incumple lo establecido en el Artículo 8 de la Ley 843 y numerales 4, 5 y 8 del Artículo 70 de la Ley N° 2492 (CTB)" (sic); de lo que se extrae que la Directora Ejecutiva General a.i., de la AGIT autoridad demandada, a tiempo de resolver el recurso jerárquico presentado por la empresa accionante, no hizo aplicación del art. 66 inc. 11 del CTB; situación por la cual, no se advierte la supuesta aplicación retroactiva denunciada; asimismo, tampoco se observa, que hubiera exigido a la empresa recurrente, como requisito obligatorio, la presentación de cheques, tarjetas de crédito o certificaciones de operaciones bancarias, para establecer la realización cierta de las transacciones de la empresa; sino más al contrario, se advierte que la autoridad demandada, solo efectuó una recomendación, mediante la que se indicaba la forma en la que se debía llevar sus registros contables; para que posteriormente, pueda demostrarse el pago del impuesto IVA. En torno a lo expresado, corresponde denegar la tutela





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

por la alegación de aplicación retroactiva de normativa legal al caso de la accionante.

Por todo lo analizado, se advierte que no son evidentes las denuncias realizadas por el representante de la empresa accionante; por lo que no se evidencia la vulneración de ninguno de los derechos referidos por ésta.

**III.5. Otras consideraciones**

La presente acción de amparo constitucional, fue presentada el 8 de julio de 2013; sin embargo, se advierte que la audiencia de garantías fue desarrollada el 6 de febrero de 2014; es decir, a siete meses de su presentación, lo que da lugar a una demora injustificada en su Resolución, por lo que corresponde llamar la atención al Tribunal de garantías.

En consecuencia el Tribunal de garantías, al haber **denegado** la tutela solicitada, obró de forma correcta.

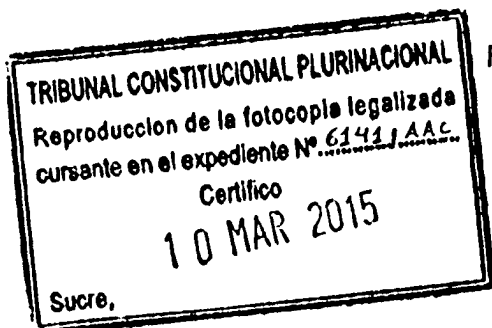
**POR TANTO**

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Segunda; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad con el art. 44.1 del Código Procesal Constitucional, en revisión resuelve:

**1º CONFIRMAR en todo** la Resolución "REG/S.CII/AMP.05/2014" de 6 de febrero de 2014, cursante de fs. 1223 a 1231 vta., pronunciada por la Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba; y, en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada.

**2º** Por la naturaleza de ser una acción de defensa de carácter sumarísimo, se llama severamente la atención al Tribunal de garantías por la demora en que incurrió, debiendo cumplir con el principio de celeridad en futuras acciones de defensa, advirtiéndole que en caso de persistir hechos similares se remitirá antecedentes a las autoridades respectivas para su investigación y sanción.

**Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.**



Fdo. Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales  
**MAGISTRADO**

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga  
**MAGISTRADA**

