

FECHA 18/06-19

HORA: 14:40 PM.

ENTREGA 25-06-19



EN COPIA DEL ORIGINAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

**SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0055/2019-S2**  
**Sucre, 1 de abril de 2019**

**SALA SEGUNDA**

**Magistrado Relator: MSc. Carlos Alberto Calderón Medrano**  
**Acción de amparo constitucional**

**Expediente: 22799-2018-46-AAC**  
**Departamento: Oruro**

En revisión la Resolución 89/18 de 23 de agosto de 2018, cursante de fs. 429 a 435 vta., pronunciada dentro de la acción de amparo constitucional interpuesta por **Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán** en representación legal de la **Empresa Metalúrgica Vinto (EMV)** contra **José Antonio Revilla Martínez, María Cristina Díaz Sosa, Marco Ernesto Jaimes Molina, Juan Carlos Berríos Albizu, Edwin Aguayo Arando, Olvis Egüez Oliva, Esteban Miranda Terán, Ricardo Torres Echalar y Carlos Alberto Egüez Añez, Presidente, Decana y Magistrados**, respectivamente, del **Tribunal Supremo de Justicia**.

**I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA**

**I.1. Contenido de la demanda**

Por memoriales presentados el 1 y 6 de septiembre de 2017; y, 18 y 26 de julio de 2018, cursantes de fs. 19 a 30 vta.; 33 a 34 vta.; 100 y vta.; y, 103 a 104 vta., el representante legal de la empresa accionante, en su condición de Gerente General, expresa los siguientes argumentos:

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

La EMV de Oruro, revertida de manos privadas a dominio del Estado, por Decreto Supremo (DS) 29026 de 7 de febrero de 2007, se constituye en una empresa estratégica del Estado Plurinacional de Bolivia, cumpliendo la misión de fundición de estaño, efectuando exportaciones de este producto en lingotes en el marco de los términos internacionales de comercio, bajo la modalidad "FOB ÁRICA" (sic), que define tres gastos para la empresa que son: El flete terrestre de Vinto - Arica; el seguro desde la planta hasta el puerto de Arica; y, los gastos en puerto que se ocasionan al recibir la carga, que se denominan gastos de realización. En tal sentido, precisa que, la EMV compró concentrados de estaño de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL) – Empresa Minera Huanuni, que le extendió las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638; posteriormente, después de la conversión del concentrado en metálico, se utilizó el auxilio de empresas transportadoras que a su vez otorgaron facturas por sus servicios, cumpliéndose de esta manera la normativa existente al respecto.

Añade que, considerando que la legislación nacional regula la modalidad de



ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

devolución tributaria, acto por el que el Estado restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones instituidas en la normativa; la EMV solicitó la restitución de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), por el importe de Bs15 017 992.-(quince millones diecisiete mil novecientos noventa y dos bolivianos), por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente al periodo fiscal agosto de 2011, mediante formulario 1137; importe que según la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), es de Bs11 603 416.-(once millones seiscientos tres mil cuatrocientos dieciséis bolivianos); a cuyo efecto, emitió la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM PREVIA 23-00559-12 de 27 de agosto de 2012, estableciendo que esta última suma es la que incumbe devolver respecto al valor agregado del referido periodo fiscal, determinando asimismo que el monto no sujeto a devolución corresponde a la suma de Bs2 145 727.-(dos millones ciento cuarenta y cinco mil setecientos veintisiete bolivianos), por cuanto la factura 641, no fue incluida en el detalle de facturas comprometidas por el contribuyente; y, sobre el crédito fiscal no sujeto a devolución se observó que las notas fiscales de respaldo no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores.

Contra esta determinación se interpuso recurso de alzada, emergente del cual el Director Ejecutivo de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012 de 17 de diciembre, revocando parcialmente la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12, dejando sin efecto, en consecuencia, el reparo de Bs2 145 727.-, confirmando el monto de Bs11 603 416.-, declarando como importes sujetos a devolución Bs13 749 143.-(trece millones setecientos cuarenta y nueve mil ciento cuarenta y tres bolivianos), por el periodo fiscal de agosto de 2011; determinación contra la cual, tanto la EMV como la Gerencia Distrital del SIN Oruro, interpusieron recurso jerárquico.

Resalta, en ese marco que, el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013 de 22 de abril, resolviendo revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago, manteniendo el importe de Bs1 686 196,32.-(un millón seiscientos ochenta y seis mil ciento noventa y seis 32/100 bolivianos) correspondiente a las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638, persistiendo la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras y pagos por contraprestación, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs459 530,68.-(cuatrocientos cincuenta y nueve mil quinientos treinta y ocho 68/100 bolivianos), resultando el importe sujeto a devolución de Bs12 062 946,68.-(doce millones sesenta y dos mil novecientos cuarenta y seis 68/100 bolivianos), por el periodo fiscal de agosto de 2011.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

No obstante a lo determinado en esta última Resolución, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, formuló demanda contencioso administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, cuya Sala Plena, emitió la Sentencia 401/2016 de 19 de septiembre, declarando probada dicha demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013 y la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012, manteniendo firme y subsistente la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12, en cuanto a las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638; decisión que acusa en la demanda tutelar que incoa, por vulnerar los derechos de la empresa accionante, al no tener una debida motivación y fundamentación, omitiendo además los argumentos de la contestación de la AGIT, dentro de la demanda contencioso administrativa, las pruebas presentadas, así como los fundamentos de la intervención de la EMV, como tercera interesada, incurriendo por otro lado, en una interpretación errónea de la norma y aplicación indebida de la ley contenida en los arts. 125 del Código Tributario Boliviano (CTB); 1 y 2 de la Ley 963 de 23 de marzo de 1999, que modifica los art. 12 y 13 de la Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones -Ley 1489 de 16 de abril de 1993; 8 inc. a) y 11 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986; 3, 10 y 24 inc. 3) del DS 25465 de 23 de julio de 1999; 8 del DS 21530 de 27 de febrero de 1987; 4.IV inc. b) del DS 29577 de 21 de mayo de 2008; y, 37 del DS 27310 de 9 de enero de 2004 (modificado por el art. 12.III del DS 27874 de 26 de noviembre de 2004).

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

Estima lesionados los derechos de la empresa que representa al debido proceso, en sus elementos de motivación, fundamentación, congruencia, interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, además del principio de seguridad jurídica, citando al efecto el art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE).

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

Solicita se conceda la tutela que impetra y en consecuencia, se deje sin efecto la Sentencia 401/2016, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, ordenando se pronuncie una nueva resolución debidamente motivada e "interpretada", en la que se absuelvan y valoren todos los fundamentos y pruebas adjuntadas conforme a los elementos de juicio aportados, las alegaciones realizadas y cuanto se tramitó en derecho.

## **I.2. Trámite procesal ante el Tribunal Constitucional Plurinacional**

### **I.2.1. Rechazo de la acción de amparo constitucional**

El Juez Público Civil y Comercial Primero de la Capital del departamento de Oruro, constituido en Juez de garantías, mediante Resolución de 9 de febrero de 2018, cursante de fs. 55 a 56 vta., declaró improcedente la presente acción de amparo constitucional; consecuentemente, el accionante mediante memorial presentado el 19 de igual mes y año (fs. 82 a 83 vta.), impugnó dicha determinación.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

### **I.2.2. Admisión de la acción de amparo constitucional**

Por Auto Constitucional (AC) 0126/2018-RCA de 9 de marzo, cursante de fs. 88 a 94, la Comisión de Admisión de este Tribunal Constitucional Plurinacional, con la facultad conferida por el art. 30.III del Código Procesal Constitucional (CPCo), revocó la Resolución de 9 de febrero de 2018, disponiendo en consecuencia, que el Juez de garantías prosiga con el sometimiento de la acción interpuesta al trámite previsto por ley.

### **I.3. Audiencia y Resolución del Juez de garantías**

La audiencia pública fue señalada para el 9 de agosto de 2018 (fs. 118 a 122 vta.), que al ser suspendida por falta de citación a las partes, se desarrolló el 23 del mes y año precitados, según consta en el acta cursante de fs. 426 a 428, produciéndose los siguientes actuados:

#### **I.3.1. Ratificación de la acción**

El abogado de la empresa accionante, reiteró los fundamentos vertidos en su demanda tutelar, resaltando que, la vulneración de los derechos de la EMV, se dio por no haberse considerado su intervención como tercero interesado en el proceso contencioso administrativo deducido por el SIN Oruro, así como tampoco la contestación de la AGIT; consignando la Sentencia 401/2016, impugnada por la acción de defensa presentada, que las facturas adjuntadas por la empresa actora y por la Empresa Minera Huanuni, fueron respaldadas parcialmente, sin tomar en cuenta los montos pagados y amparados por documentación, por regalías. En ese sentido, aclaró que la regalía minera está dentro de los costos que realiza la EMV, para sacar el producto a exportar, por lo que, el monto total de la factura por la compra del concentrado de mineral de la citada Empresa, comprendería la regalía precitada.

A los cuestionamientos efectuados por el Juez de garantías, respondió que, al encontrarse la regalía dentro de la factura pagada, correspondía la devolución del monto cancelado y retenido, encontrándose ello respaldado por los arts. 12 y 13 de la Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones -Ley 1489 de 16 de abril de 1993-, que fueron interpretados de manera errónea por el Tribunal Supremo de Justicia.

#### **I.3.2. Informe de las autoridades demandadas**

José Antonio Revilla Martínez, María Cristina Díaz Sosa, Esteban Miranda Terán, Marco Ernesto Jaimes Molina, Juan Carlos Berríos Albizu, Carlos Alberto Egúez Añez y Olvis Egúez Oliva, Presidente, Decana y Magistrados, respectivamente, del Tribunal Supremo de Justicia, presentaron el informe escrito de 14 de agosto de 2018, cursante a fs. 134 y vta., consignando que, si bien fueron citados como demandados en la acción de defensa incoada por la EMV, como actuales Magistrados del Tribunal citado, no participaron en el acto impugnado en la



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

demanda tutelar, no pudiendo, por ende, hacer alusiones sobre el fondo de las pretensiones deducidas por la parte actora. Empero, resaltaron que respetarían la decisión asumida por la jurisdicción constitucional, asumiendo la responsabilidad institucional que corresponda.

### **I.3.3. Intervención de los terceros interesados**

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, a través de su representante legal presentó memorial de 23 de agosto de 2018, cursante de fs. 351 a 371, indicando lo siguiente: **a)** La AGIT no incurrió en una "mala" aplicación de normas, encontrándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013, dictada por su Director Ejecutivo a.i., enmarcada a los hechos, antecedentes, pruebas y normativa legal vigente, habiendo revocado parcialmente el fallo de alzada, por las compras que no contaban con el sustento de medios fehacientes de pago, conforme a los arts. 66.11, 70.4 y 5 del CTB; 37 del DS 27310, modificado por el art. 12.III del DS 27874; es decir, crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago, correspondiente a las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638, confirmando la parte que se dejó sin efecto relativa a las retenciones realizadas por concepto de regalías mineras y contraprestación, que se constituyen en medios de pago válidos; y, **b)** De acuerdo a lo expuesto en el punto anterior, la Resolución Jerárquica emitida por la AGIT, al contrario de la Sentencia 401/2016, se sustentó en la amplia jurisprudencia constitucional relativa al debido proceso en sus componentes de fundamentación, motivación y congruencia, enmarcándose además a la normativa vigente, en estricto apego al principio de legalidad y a los principios procedimentales que rigen la materia.

Verónica Jeannine Sandy Tapia, Gerenta Distrital a.i. Oruro del SIN, a través de su representante legal rechazó en audiencia, los argumentos expuestos en la demanda tutelar deducida por la empresa impetrante de tutela, en la que no se habría realizado nexo de causalidad alguno entre los hechos y derechos presuntamente lesionados. Por otra parte, indicó que la AGIT, no efectuó en su informe alusión alguna contra la Sentencia 401/2016, cuestionada en la acción de amparo constitucional, sino únicamente a que la Resolución de recurso jerárquico emitida por su Director Ejecutivo a.i., cumplió todos los requisitos. Agregó que, existen otras acciones de tutela similares a la presentada, variando solamente los periodos de devolución, siendo rechazadas las mismas; por cuanto, el SIN, actuó en el marco del Código Tributario Boliviano, fiscalizando la documentación presentada en el caso, por la empresa accionante, verificando que las facturas adjuntadas no cumplen la norma tributaria. Finalizó señalando que, la Sentencia 401/2016, fue pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, de manera debidamente fundamentada, considerando que el pago de regalías forma parte de un privilegio estatal; es decir, para el Estado, no para el contribuyente; no siendo sujeto por ende, a devolución ni resultando viable así la devolución pretendida por la EMV, como parte de sus facturas. En ese orden, solicitó denegar la tutela impetrada.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

### I.3.4. Resolución

El Juez Público Civil y Comercial Primero de la Capital del departamento de Oruro, constituido en Juez de garantías, pronunció la Resolución 89/18 de 23 de agosto de 2018, cursante de fs. 429 a 435 vta., **denegó** la tutela impetrada por el representante de la empresa accionante, en base a los siguientes fundamentos:

**1)** La empresa impetrante de tutela denuncia la errónea interpretación de las disposiciones legales contenidas en la Sentencia 401/2016, impugnada en su demanda tutelar; sin embargo, no expresa de qué manera la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, hubiera interpretado inadecuadamente o erróneamente las mismas, o cómo debiera haberlas interpretado; no siendo viable, por ende, volver a revisar las interpretaciones realizadas en la Sentencia precitada; **2)** Los cuestionamientos vertidos en la acción de amparo constitucional deducida, respecto a las regalías mineras, fueron explicados de manera amplia y fundamentada en la Sentencia 401/2016, utilizando incluso doctrina y legislación pertinente, concluyendo que la EMV, es un agente de retención de las regalías que se realiza a los proveedores; por lo que, una vez generada la retención debe hacer efectivo su pago, no por sí mismo, sino por cuenta del que está abonando el importe de la regalía. En ese orden, en la interpretación y ponderación efectuada dentro de la demanda contencioso administrativa planteada por el SIN, se indica de forma expresa que el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que demuestra no sólo la constancia de una transacción, sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo obligado a la cancelación de la regalía y el pagador EMV, reitera, es simplemente un agente de retención, no pudiendo, consiguientemente, obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la AGIT. Así, la Sentencia 401/2016, definió que la regalía minera no es sujeta al IVA, no generando por tanto, crédito fiscal, respondiendo a una lógica jurídica en correlación a las normas desarrolladas en dicho fallo, entre otras, el Código Tributario Boliviano, la Ley 843 y los Decretos Supremos (DDSS) 27874, 27310 y 25465; **3)** La Sentencia 401/2016, establece que el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente, aquello se entiende para demostrar la relación contractual de la provisión de los minerales, en el caso, a la EMV, no así a efectos de la solicitud de los CEDEIM, teniendo ambas situaciones tratamientos jurídicos diferentes. Siendo evidente que, conforme a doctrina, la regalía se constituye en una forma de tributo; por lo que, no podría generarse una devolución impositiva por otro tributo que no es precisamente el IVA. En ese orden, la Sentencia cuestionada en la acción tutelar, contrariamente a lo afirmado por la empresa accionante, se encuentra debidamente fundamentada; siendo la interpretación realizada por la parte actora respecto al DS 25465, una interpretación particular frente a la efectuada por el Tribunal Supremo de Justicia, que concluyó claramente que en el trámite de los CEDEIM, no se encuentran las regalías que pueda generarse aquella devolución; y, **4)** Respecto a que la Sentencia 401/2016, no hubiera hecho referencia alguna en su contenido, a los argumentos vertidos por la EMV, como tercera interesada dentro del proceso contencioso administrativo deducido por el SIN, el Juez de garantías concluyó no ser ello evidente, por cuanto en la propia Sentencia, se consigna expresamente



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

que, en cuanto al argumento de la EMV, referente a que técnicamente correspondía la devolución de la regalía minera siendo dicho criterio el mismo que el de la AGIT, el reconocimiento del saldo acreedor por parte de la COMIBOL, no afecta la base imponible del IVA, al no incluir el concepto de regalía minera en el importe facturado, no condiciendo aquello con la realidad y con el mandato legal, que ordena al comprador retener el importe inherente a las regalías mineras y empozar la suma respectiva; juicio compartido por la autoridad constitucional.

### II. CONCLUSIONES

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursan en el expediente, se establece lo siguiente:

- II.1.** Mediante la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12 de 27 de agosto de 2012, el Gerente Distrital Oruro del SIN, emergente de la Orden de Verificación 00120VE00103 e Informe de Actuación SIN/GDO/DF/VE/INF/046/2012 de 16 del mismo mes y año; respecto a la solicitud de devolución impositiva requerida por la EMV, en cuanto al periodo fiscal de agosto de 2011, estableció como importe a devolver a la empresa accionante, mediante CEDEIM, la suma de Bs11 603 416.-, correspondientes al IVA, por el periodo fiscal precitado; determinando, por otro lado, como montos no sujetos a devolución, la suma de Bs2 145 727.-, por el IVA del mismo periodo fiscal señalado, producto de la depuración de crédito fiscal (fs. 150 a 153).
- II.2.** Por memorial presentado el 17 de septiembre de 2012, el representante de la EMV accionante, formuló recurso de alzada contra la RA descrita en la Conclusión anterior, requiriendo la devolución de las sumas injustamente depuradas (fs. 178 a 181 vta.); recurso que fue contestado por la Gerencia Distrital Oruro del SIN (fs. 190 a 193 vta.), mereció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012 de 17 de diciembre, por la que, el Director Ejecutivo a.i. de la ARIT La Paz, resolvió revocar parcialmente el fallo cuestionado, dejando sin efecto, consecuentemente, el reparo de Bs2 145 727.-, concerniente al crédito fiscal de las facturas emitidas por la COMIBOL, superiores a UFV50 000.- (cincuenta mil Unidades de Fomento a la Vivienda), no respaldadas íntegramente por medios fehacientes de pago; confirmando, la suma de Bs11 603 416.-, prevista en el primer numeral de la parte resolutive de la Resolución Administrativa impugnada; declarando, por tanto, como importes sujetos a devolución, los mencionados, sumando un total de Bs13 749 143.-, por el periodo fiscal agosto de 2011 (fs. 211 a 215 vta.).
- II.3.** El 4 de enero de 2013, el representante de la empresa accionante, planteó recurso jerárquico contra el fallo de alzada detallado en la Conclusión II.2, indicando no haberse tomado en cuenta que la reducción fijada no correspondía, no habiendo considerado los fundamentos de su recurso de alzada (fs. 229 y vta.); por su parte, el 8 del mismo mes y año, la



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Gerencia Distrital Oruro del SIN, formuló igualmente recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012, solicitando revocar parcialmente el fallo cuestionado, manteniendo firme y subsistente el reparo y así, confirmar la totalidad de la depuración efectuada al crédito fiscal del contribuyente EMV, mediante la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12 (fs. 15 a 17).

- II.4.** Por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013 de 22 de abril, la Directora Ejecutiva a.i. de la AGIT, revocó parcialmente la decisión de alzada, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago, por el importe total de Bs1 686 196,32.-, concernientes a las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638, conservando asimismo, la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras y pagos por contraprestación, constituidos en medios de pago válidos; dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs459 530,68. Resultando el importe sujeto a devolución de Bs12 062 946,68.-, por el periodo fiscal agosto de 2011, conforme al art. 212.I inc. a) de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005 (fs. 298 a 323).
- II.5.** Contra la Resolución de recurso jerárquico, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, planteó demanda contencioso administrativa solicitando confirmar la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12; siendo ésta contestada por la AGIT, que por su parte, impetró confirmar la decisión jerárquica emitida (no constan dichos actuados en antecedentes del expediente tutelar).
- II.6.** A través del memorial presentado el 27 de agosto de 2014, el representante de la empresa accionante, se apersonó e intervino como tercero interesado dentro de la demanda contencioso administrativa descrita en la Conclusión precedente, contestándola en forma negativa, requiriendo declararla improbadada; y en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013, sólo y específicamente en la parte que dispone: "...y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y pago por contraprestación, los mismos que se constituyen en Medios de Pago válidos dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs.459.530,68.-,... por el periodo fiscal abril 2011" -sic- (fs. 11 a 14).
- II.7.** Mediante la Sentencia 401/2016 de 19 de septiembre, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, declaró probada la demanda contencioso administrativa presentada por el SIN, revocando parcialmente en consecuencia, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013 y el fallo de alzada ARIT-LPZ/RA 1051/2012, manteniendo firme y subsistente la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12, respecto a las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638,





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

correspondientes al concepto de regalías mineras; ordenando que la Administración Tributaria practique la liquidación conforme a lo dispuesto (fs. 5 a 9). La Sentencia indicada fue notificada a la parte accionante el 3 de marzo de 2017 (fs. 4).

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El representante legal de la empresa accionante alega que la Sentencia 401/2016, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia -dentro de la demanda contencioso administrativa interpuesta por el SIN Oruro, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013, dictada a su vez dentro del proceso de verificación externa de los CEDEIM PREVIA, a la EMV, relativa al IVA, en cuanto a la solicitud de devolución impositiva concerniente al periodo de agosto de 2011-, no se halla debidamente fundamentada ni motivada, incurriendo igualmente en incongruencia al no haber considerado los fundamentos de la contestación de la AGIT y los argumentos vertidos por su parte como empresa tercera interesada; omitiendo asimismo, tomar en cuenta la prueba adjuntada, incurriendo finalmente, en una interpretación errónea y aplicación indebida de la normativa aplicable.

En consecuencia, compele en revisión verificar si tales extremos son evidentes, a fin de conceder o denegar la tutela impetrada.

#### **III.1. Sobre la revisión de la actividad jurisdiccional de otros tribunales: Por vulneración del derecho a una resolución congruente y motivada; valoración probatoria apartada de los marcos de razonabilidad y equidad; e, incorrecta interpretación de la legalidad ordinaria, que vulneren derechos fundamentales**

Respecto al intitulado, la SC 1631/2013 de 4 de octubre, efectuando un análisis y extracto de la contextualización jurisprudencial emitida por el órgano de constitucionalidad en cuanto a la posibilidad de revisar la actividad jurisdiccional de otros tribunales; concluyó que: *"La jurisprudencia del Tribunal Constitucional desde sus inicios ha sido categórica en afirmar que a la jurisdicción constitucional no le corresponde juzgar el criterio jurídico empleado por otros tribunales para fundar su actividad jurisdiccional, pues ello implicaría un actuar invasivo de las otras jurisdicciones (SC 1031/2000-R de 6 de noviembre), no obstante, es indudable también que desde sus inicios este Tribunal determinó que sí procede la tutela constitucional si en esa actividad interpretativa se lesionan derechos fundamentales y garantías constitucionales, incluso a efectos de revisar 'cosa juzgada'. De donde se puede concluir que la jurisdicción constitucional respetando el margen de apreciación de las otras jurisdicciones precisó en la jurisprudencia que la acción de amparo constitucional no se activa para reparar incorrectas interpretaciones o indebidas aplicaciones del Derecho, pues no puede ser un medio para revisar todo un proceso judicial o administrativo, revisando la actividad*



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

*probatoria y hermenéutica de los tribunales, ya que se instituyó como garantía no subsidiaria ni supletoria de otras jurisdicciones.*

(...)

*Sin embargo, posteriormente vía jurisprudencia se determinó que la errónea interpretación debe ser invocada por el accionante a efectos de abrir la jurisdicción constitucional para la verificación de la actividad interpretativa de la jurisdicción común, y más adelante se precisó que la parte procesal que se considera agraviada con los resultados de la interpretación debe expresar de manera adecuada y precisar los fundamentos jurídicos que sustenten su posición, en ese sentido se estableció que ante la ausencia de carga argumentativa corresponde denegar la tutela solicitada. Esta línea se profundizó señalando que es atribución del Tribunal Constitucional interpretar la Constitución, y de la jurisdicción común, interpretar el resto del ordenamiento jurídico; o lo que es lo mismo, la legalidad infra constitucional u ordinaria, precisando que ello no implica llegar a la conclusión tajante de que la labor interpretativa de la legalidad ordinaria no está sujeta al control constitucional para verificar la vulneración de derechos y garantías de la Constitución, ante ello la SC 0085/2006-R de 25 de enero, precisó que el accionante que pretende la revisión de la legalidad ordinaria debe: 1) Explicar por qué la labor interpretativa impugnada resulta insuficientemente motivada, arbitraria, incongruente, absurda o ilógica o con error evidente, identificando, en su caso, las reglas de interpretación que fueron omitidas por el órgano judicial o administrativo; y; 2) Precise los derechos o garantías constitucionales que fueron lesionados por el intérprete, estableciendo el nexo de causalidad entre éstos y la interpretación impugnada; dado que sólo de esta manera la problemática planteada por el recurrente, tendrá relevancia constitucional, la SC 0194/2011-R de 11 de marzo, incorporó el tercer elemento que debe contener la exposición señalando: '3) Establezca el nexo de causalidad entre la ausencia de motivación, arbitrariedad u otra situación absurda, por no aplicar la interpretación que considera debió efectuarse, y los derechos y/o garantías que conforman el bloque de constitucionalidad, y que han sido lesionados con dicha interpretación, explicando sí el resultado, cuál la relevancia constitucional'.*

*De todo lo mencionado, se tiene que la línea jurisprudencial relativa a la revisión de la actividad de otros tribunales por parte de la justicia constitucional ha avanzado en términos evolutivos hasta consolidar la noción que la interpretación de la legalidad infra constitucional le corresponde a los tribunales de justicia y no a la justicia constitucional; sin embargo, ante la existencia de violación de derechos y garantías previstos en la Norma Suprema, excepcionalmente la justicia constitucional puede ingresar a valorar la actividad desarrollada en miras a brindar tutela. De lo referido, se deben precisar tres elementos de suma importancia: i) Las*



ES COPIA DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

autoridades de los otros sistemas de justicia (civil, penal, familiar, agroambiental, administrativa) en realidad ejercen al igual que la justicia constitucional una actividad hermenéutica que parte de la Constitución e irradia a todo el ordenamiento jurídico; por ello a la luz del Estado Constitucional de Derecho no es válido hablar de 'legalidad ordinaria', pues todos los órganos de justicia se encuentran sometidos a la Constitución y su labor interpretativa parte de la misma; ii) La noción de 'reglas admitidas por el Derecho' rescatando una posición teórica decimonónica no agota las posibilidades hermenéutico - argumentativas de las autoridades judiciales, por ende, si bien los métodos de interpretación formalistas, pueden resultar útiles en la obtención de un resultado hermenéutico, no agotan todas las posibilidades que tiene la autoridad jurisdiccional en miras de satisfacer los principios fines y valores que se encuentran en la Constitución; iii) La revisión de la actividad interpretativa que realizan otras jurisdicciones que involucra el análisis de la motivación, congruencia, adecuada valoración de los hechos (valoración de la prueba) y adecuada valoración del Derecho (interpretación de las normas), no es la labor propia de la justicia constitucional, sin embargo, es insoslayable que las autoridades jurisdiccionales no se encuentran habilitadas a vulnerar derechos fundamentales, y en esa dimensión esta jurisdicción constitucional se encuentra facultada a vigilar que en todo fallo, providencia o decisión judicial que las autoridades judiciales se sometan a la Constitución; y, iv) Para que la jurisdicción constitucional analice la actividad interpretativa realizada por los tribunales de justicia, los accionantes deben hacer una sucinta pero precisa relación de vinculación entre los derechos fundamentales invocados y la actividad interpretativa - argumentativa desarrollada por la autoridad judicial. Demostrando ante esta justicia constitucional que se abre su competencia en miras a revisar un actuado jurisdiccional, sin que ello involucre que la instancia constitucional asuma un rol casacional, impugnatio o supletorio de la actividad de los jueces.

De lo referido **sólo resulta exigible sino una precisa presentación por parte de los accionantes que muestre a la justicia constitucional de por qué la interpretación desarrollada por las autoridades, vulnera derechos y garantías previstos por la Constitución, a saber en tres dimensiones distintas: a) Por vulneración del derecho a un Resolución congruente y motivada que afecta materialmente al derecho al debido proceso y a los derechos fundamentales que se comprometen en función de tal determinación; b) Por una valoración probatoria que se aparta de los marcos de razonabilidad y equidad; y, c) Por una incorrecta aplicación del ordenamiento jurídico, que más allá de las implicancias dentro del proceso judicial o administrativo lesiona derechos y garantías constitucionales"** (las negrillas son nuestras).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

**III.2. Del derecho a una resolución fundamentada, motivada y congruente**

Sobre el particular, la SCP 0014/2018-S2 de 28 de febrero, haciendo referencia a diversos fallos constitucionales anteriores, estableció que: *"El derecho a una resolución fundamentada y motivada, como uno de los elementos del debido proceso, reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115.II y 117.I de la CPE; 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH); y, 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), fue desarrollado en la amplia jurisprudencia constitucional, siendo uno de los antecedentes, el entendimiento contenido en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre<sup>1</sup>, la cual establece como exigencia del debido proceso, que toda resolución debe exponer los hechos y el fundamento legal de la decisión, de manera que en caso de omisión, se estaría vulnerando dicho derecho. Posteriormente, en la SC 0946/2004-R de 15 de junio<sup>2</sup>, se aclara que esta garantía es aplicable también en procesos administrativos y disciplinarios.*

*En la SC 0871/2010-R de 10 de agosto, se determinan los requisitos que deben contener toda resolución jurisdiccional o administrativa con la finalidad de garantizar el derecho a la fundamentación y motivación como elemento configurativo del debido proceso, así en su Fundamento Jurídico III.3, señala:*

*...a) Debe determinar con claridad los hechos atribuidos a las partes procesales, b) Debe contener una exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes, c) Debe describir de manera expresa los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto, d) Debe describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, e) Debe valorar de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, f) Debe determinar el nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado.*

(...)

<sup>1</sup>El Cuarto. Considerando, señala: "...el derecho al debido proceso, que entre su ámbito de presupuestos exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos y al margen de ello, la fundamentación legal que sustenta la parte dispositiva de la misma.

(...) consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión arbitraria y dictatorial que vulnera de manera flagrante el citado derecho que otorga a las partes saber el porqué de la parte dispositiva de un fallo o Resolución"

<sup>2</sup>El FJ III.3 indica que: "...la garantía del debido proceso no es únicamente aplicable en el ámbito judicial, sino también en el administrativo y disciplinario, cuanto tenga que determinarse una responsabilidad disciplinaria o administrativa e imponerse una sanción como ha ocurrido en el presente caso"



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

*Por su parte, la SC 0802/2007-R de 2 de octubre<sup>3</sup> se refiere a los supuestos de motivación arbitraria; empero, es la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre<sup>4</sup> la que desarrolla el contenido esencial del derecho a una resolución fundada, señalando que el mismo está dado por sus finalidades implícitas, como son: a) El sometimiento a la Constitución Política del Estado y al bloque de constitucionalidad; b) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución no es arbitraria; es decir, que observa el valor justicia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia; c) Garantizar la posibilidad del control de la resolución a través de los medios de impugnación; d) Permitir el control social de la resolución en mérito al principio de publicidad y, e) La observancia del principio dispositivo que implica la otorgación de respuestas a las pretensiones de las partes -quinta finalidad complementada por la SCP 0100/2013 de 17 de enero<sup>5</sup>-.*

3El FJ III.4, expresa: "Consiguientemente, aplicando los principios informadores del derecho sancionador, las resoluciones pronunciadas por el sumariante y demás autoridades competentes deberán estar fundamentadas en debida forma, expresando los motivos de hecho y de derecho en que basan sus decisiones y el valor otorgado a los medios de prueba. Fundamentación que no podrá ser reemplazada por la simple relación de los documentos y presentación de pruebas o los criterios expuestos por las partes, y en los casos en los que existan coprocesados, resulta primordial la individualización de los hechos, las pruebas, la calificación legal de la conducta y la sanción correspondiente a cada uno de ellos en concordancia con su grado de participación o actuación en el hecho acusado".

4El FJ III.1, manifiesta: "En ese marco, se tiene que **el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y motivada** (judicial, administrativa, o cualesquier otra, expresada en una resolución en general, sentencia, auto, etc.) que resuelva un conflicto o una pretensión **está dado por sus finalidades implícitas, las que contrastadas con la resolución en cuestión, dará lugar a la verificación de su respeto y eficacia. Estas son: (1)** El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: **1.a)** La Constitución formal; es decir, el texto escrito; y, **1.b)** Los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; **(2)** Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: El valor justicia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia; **(3)** Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; y, **(4)** Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad. Estos elementos se desarrollarán a continuación: (...)

**(2) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: El valor justicia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia. (...)**

**b)** En correspondencia con lo anterior, la arbitrariedad puede estar expresada en: **b.1)** Una 'decisión sin motivación', o extendiendo esta es **b.2)** Una 'motivación arbitraria'; o en su caso, **b.3)** Una 'motivación insuficiente'.

**c)** La arbitrariedad también se expresa en la falta de coherencia, o incongruencia de la decisión (principio de congruencia), cuando el conjunto de las premisas, -formadas por las normas jurídicas utilizadas para resolver el caso, más los enunciados fácticos que describen los hechos relevantes- no son correctas, fundadas y si, además, su estructura también no lo es. Esto, más allá si la resolución que finalmente resuelva el conflicto es estimatoria o desestimatoria a las pretensiones de las partes. Es decir, como señala Robert Alexy, se trata de ver si la decisión se sigue lógicamente de las premisas que se aducen como fundamentación".

5El FJ III.2, señala: "A las cuatro finalidades implícitas que determinan el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada o derecho a una resolución motivada (judicial, administrativa, o cualesquier otra, expresada en una resolución en general, sentencia, auto, etc.) que resuelva un conflicto o una pretensión cuáles son: 1) El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: 1.a) la Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, 1.b) los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; 2) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: el valor justicia, el principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de razonabilidad y el principio de congruencia; 3) Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; 4) Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad (SCP 2221/2012 de 8 de noviembre, se suma un quinto elemento de relevancia constitucional; y, 5) La exigencia de la observancia del principio dispositivo.

5) La observancia del principio dispositivo, implica la exigencia que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos".



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

*Respecto a la segunda finalidad, tanto la SCP 2221/2012 como la SCP 0100/2013, señalan que **la arbitrariedad puede estar expresada en una decisión sin motivación, con motivación arbitraria, insuficiente y por la falta de coherencia del fallo.** Ejemplificando refiere, que **la decisión sin motivación se presenta cuando la resolución no da razones que la sustenten; en tanto que la motivación arbitraria es la que sustenta la decisión con fundamentos y consideraciones meramente retóricas o cuando deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba, o en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso; la motivación insuficiente, cuando no se da razones de la omisión de pronunciamiento sobre los planteamientos de las partes; finalmente, la falta de coherencia del fallo se da, en su dimensión interna, cuando no existe relación entre las premisas -normativa y fáctica- y la conclusión -por tanto-; en su dimensión externa, implica que la resolución debe guardar correspondencia con lo pedido o impugnado por las partes.** Ambos entendimientos, sobre la coherencia interna y externa, tienen su antecedente en la SC 0863/2003-R de 25 de junio<sup>6</sup>, así como en la SC 0358/2010 de 22 de junio<sup>7</sup>, estableciendo que en el ámbito procesal, el principio de congruencia se entiende no solo como la correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sino que además implica la concordancia del fallo, es decir su coherencia interna, entendimiento que fue reiterado en la SCP 1915/2012 de 12 de octubre<sup>8</sup>, entre otras. Por su parte, respecto a la congruencia de las resoluciones de segunda instancia, la SC 0682/2004-R de 6 de mayo<sup>9</sup>, señala que el*

6El FJ III.3, establece: "Que, al margen de ello, también cabe reiterar que el art. 236 CPC, marca el ámbito de contenido de la resolución a dictarse en apelación, pues estipula que la misma, deberá circunscribirse precisamente a los puntos resueltos por el inferior y que además hubieran sido objeto de apelación y fundamentación, de manera que el Juez o tribunal ad-quem, no puede ir más allá de lo pedido, salvo en los casos en que los vicios de nulidad constituyan lesiones a derechos y garantías constitucionales como cuando la nulidad esté expresamente prevista por ley".

7El FJ III.3.1, indica: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes".

8El FJ III.2, refiere: "La abundante jurisprudencia del extinto Tribunal Constitucional, ha señalado con relación al principio de congruencia -que es determinante en cualquier proceso judicial o administrativo- como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, que implica la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, que debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y juicios de valor emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan la razón que llevó a la determinación que se asume (SC 1619/2010-R de 15 de octubre). Bajo ese razonamiento, el principio de congruencia forma parte de derecho-garantía-principio del debido proceso, contemplado en el art. 115.I de la CPE".

9El FJ III.1, manifiesta: "Además de ello, toda resolución dictada en apelación, no sólo por disposición legal sino también por principio general, debe sujetarse a los puntos de apelación expuestos por la parte apelante, que se entiende deben estar relacionados con lo discutido ante el juez *a quo*. Para el mismo objetivo -resolver la apelación-, también el juez *ad quem*, si se trataran de varias apelaciones y deba resolverlas en una sola resolución deberá individualizar a las partes, lo que supone también, la individualización de sus pretensiones y resolverlas de la misma forma; pues en el único caso que podrá dirigirse en



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

***pronunciamiento debe guardar correspondencia con los agravios de la apelación y la contestación de alzada.***

***En resumen, de acuerdo a la jurisprudencia constitucional glosada, una resolución será arbitraria cuando carezca de motivación o ésta sea arbitraria o insuficiente; asimismo, cuando la resolución no tenga coherencia o congruencia interna o externa” (negrillas añadidas).***

Lo expuesto permite concluir que, la ausencia de fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, da lugar a una falta de respaldo argumentativo o a la carencia parcial del mismo, sin considerar que es deber del juez efectuar un estudio minucioso y sustentado de la causa que explique de manera precisa y coherente las consideraciones por las que asumió su determinación, en el marco de un debido proceso en el que se observe además la pertinencia y congruencia entre los hechos, las pretensiones y la decisión, resolviendo todos los aspectos expuestos por la parte. Obligación de fundamentación y motivación, que es exigible en todas las instancias del proceso, y aún en las de alzada, en las que, las autoridades respectivas se encuentran llamadas a reparar las posibles vulneraciones cometidas por las autoridades de primera instancia.

Finalmente, cabe resaltar que, conforme a lo expuesto en la SCP 1537/2012 de 24 de septiembre: ***“...la exigencia de la fundamentación y motivación de las resoluciones como elemento del debido proceso, no necesariamente implica que la exposición deba ser exagerada y abundante de consideraciones, citas legales y argumentos reiterativos, al contrario, una debida motivación conlleva que la resolución sea concisa, clara e integra todos los puntos demandados por las partes, debiendo expresar la autoridad jurisdiccional o en su caso administrativa, las razones que justifican su decisión, exponiendo los hechos, realizando la fundamentación legal necesaria atinente al caso concreto y citando las normas sustantivas y adjetivas que sustentan la parte dispositiva, lo que hará contundente y solido el fallo; asumiendo de esta manera la garantía del debido proceso, que exige plena coherencia y concordancia entre la parte motivada y la parte dispositiva de una resolución”*** (las negrillas y el subrayado son nuestros).

### III.3. Análisis del caso concreto

Lo expuesto en los Fundamentos Jurídicos precedentes, es aplicable a la

---

su fundamentación a dos o más apelantes, será cuando éstos hubieran coincidido en sus argumentos al presentar su apelación, o varios hubieran presentado apelación en forma conjunta. Ahora bien, la misma obligación que tiene el juez *ad quem* frente a los apelantes, también debe cumplirla frente a la parte adversa, para el caso de que el procedimiento aplicable admita que la misma pueda responder al recurso, pues omitir las consideraciones a la respuesta igual que no responder a los puntos de apelación, resulta arbitrario y por lo mismo, daría lugar a una omisión indebida plasmada en la resolución que resuelve la apelación”.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**

problemática en análisis, en la que el representante legal de la EMV, como empresa accionante, denuncia la vulneración de los derechos de su representada al debido proceso en sus elementos de motivación, fundamentación, congruencia, interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, además del principio de seguridad jurídica; conforme a los hechos fácticos debidamente precisados en el apartado correspondiente.

En ese marco, a efectos de determinar si efectivamente los Magistrados de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, vulneraron los derechos invocados en la demanda tutelar, como consecuencia del pronunciamiento de la Sentencia 401/2016, corresponde efectuar una síntesis de los principales actuados de la demanda contencioso administrativa deducida por el SIN, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013.

Así, de manera inicial corresponde señalar que, pese a no haberse adjuntado la demanda contencioso administrativa presentada por la Gerencia Distrital Oruro del SIN ni la contestación a la misma por parte de la AGIT (Conclusión II.5); del contenido de la Sentencia 401/2016, se advierte su resumen, mismo en el que consta que:

Fedor Sifrido Ordóñez Rocha formuló en representación de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, demanda contenciosa administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013, en base a los siguientes argumentos: **i)** En virtud a las facultades conferidas por el art. 100 del CTB, el SIN, procedió a la verificación externa CEDEIM PREVIA, al contribuyente EMV, referente al IVA, respecto a la solicitud de devolución impositiva DUDIE 4034148611, del periodo de agosto de 2011; por lo que, efectuado el procedimiento correspondiente, se emitió la RA CEDEIM PREVIA 23-00559-12, determinando la devolución impositiva a favor del sujeto pasivo, por el periodo precitado, de Bs11 603 416.-; **ii)** El fallo de alzada de la Resolución Administrativa indicada, revocó parcialmente la misma, pronunciándose en forma posterior, en instancia jerárquica, la Resolución AGIT-RJ 0475/2013, por parte de la AGIT, que no consideró que el SIN, observó las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a UFV50 000.-, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, importe de crédito que, por ende, fue depurado; **iii)** El SIN, aplicó las disposiciones legales y reglamentarias allí consignadas, comprobando que las facturas 626, 627, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637 y 638, emitidas por la COMIBOL, no fueron debidamente respaldadas, observando, en ese sentido, el crédito fiscal de Bs2 145 727.-; **iv)** Citando los arts. 12 de la Ley 1489, modificada por la Ley 1963, además del art. 13 de la misma Ley, modificado a su vez, por la Ley "1663", refirió que las devoluciones impositivas constituyen erogaciones que el Estado efectúa a favor de un particular exportador; es





ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

decir, beneficios reconocidos a los exportadores mediante la devolución de impuestos para así fomentar el aparato productivo e incentivar las exportaciones; procediendo la restitución del IVA efectivamente pagado por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre que se hubiera realizado la exportación; **v)** Si bien el contribuyente presentó como medios fehacientes de pago, la cancelación por regalía minera, respaldando el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y obladas como regalía minera; en virtud a la normativa vigente, dichos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral; **vi)** Conforme a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción realizada, incluye la regalía minera retenida, contraviniendo ello lo dispuesto en el art. 4.IV inc. b) del DS 29577, que prevé que en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente, no formando parte la regalía por tanto, del importe facturado, debiendo aplicarse el IVA sobre la regalía minera; aspectos que no fueron considerados por la COMIBOL ni las liquidaciones presentadas, que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA, al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por regalía minera, no pudiendo considerarse ello como medio fehaciente de pago; y, **vii)** Por todo lo expuesto, concluyó que el fallo jerárquico efectuó una incorrecta comprensión de la Ley, en lo relativo a la depuración por medios fehacientes de pago. Habiendo obrado la Administración Tributaria, con rectitud y apego a la Ley 843, Decretos Supremos Reglamentarios y Resoluciones Normativas, dando observancia a los arts. 3 y 10 del DS "25464".

Por su parte, la AGIT, contestó a la demanda contenciosa administrativa, de manera negativa, invocando que: **a)** La Administración Tributaria, solicitó a la EMV, la presentación de notas fiscales de respaldo del crédito fiscal IVA, comprobantes de egreso con respaldos y medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras con importes mayores a UFV50 000.-; observando que aquello no fue respaldado en su totalidad, depurando un crédito fiscal de Bs2 145 727.-, por no estar sustentados en medios fehacientes de pago; **b)** No obstante que la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura; la Administración Tributaria pudo observar el total de cada una de las facturas; empero, al haberse cuestionado únicamente una parte de las facturas, aceptando aquello la EMV, indicando que los medios de pago no respaldaban el total de la compra; la instancia jerárquica, en previsión del art. 63.II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que establece que en ningún caso puede agravarse la situación procesal inicial del recurrente, como consecuencia de su propio recurso, únicamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas por las partes; y, **c)** La instancia jerárquica verificó sobre las facturas respectivas, respaldadas con el comprobante de liquidación de concentrados, el detalle de pago por lotes



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

y además de la retención minera, advirtiendo una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago; importes que según los medios fehacientes de pago son inferiores al determinado por la Administración Tributaria, al no tomarse en cuenta como medios fehacientes de pago, la retención de las regalías mineras previstas por ley.

Ahora bien, del memorial descrito en la Conclusión II.6, se tiene que la EMV, se apersonó dentro de la demanda contenciosa administrativa descrita supra, interviniendo como tercera interesada, respondiéndola en forma negativa, expresando como agravios: **1)** El SIN Oruro, pretendería hacer ver que los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos y ejecutivos, sólo por lo regulado en los arts. 65 del CTB y 4 inc. g) de la LPA; sin considerar la falibilidad humana y las malas interpretaciones de las normas o valoración de pruebas en las que se puede incurrir; **2)** El SIN Oruro, intentaría hacer ver también que la EMV, no hubiera presentado lo previsto en la normativa legal, cuando contrariamente a ello, sí adjuntó la documentación correspondiente, consistente principalmente en facturas; no habiéndose considerado, en lo esencial, la normativa contenida en los arts. 66.11 y 70.4 del CTB; 37 del DS 27310, modificado por el art. 12.II del DS 27874; 12 y 13 de la Ley 1489, modificado por la Ley 1963; 11 de la Ley 843; y, 3 del DS 25465; **3)** La COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la regalía minera como establece la Administración Tributaria, por cuanto las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva el IVA, no considera el valor que incumbe a la regalía minera; por el contrario, en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta (contenido fino por la cotización oficial), es descontado del valor de la compra para determinar el saldo que la EMV, debe empozar a favor del vendedor COMIBOL; **4)** Los documentos "Detalle de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes", elaborados por la COMIBOL, donde el saldo a cobrar resulta de descontar al valor neto de ventas (que no incluye el IVA), el total de la regalía minera; no afecta la base imponible del IVA, al no incluir en el importe facturado el concepto de regalía minera, no siendo evidentes, por ende, las observaciones de la Administración Tributaria, respecto a la incorporación de esta carga fiscal en la facturación; **5)** La Administración Tributaria sustenta su observación en la previsión del art. 4.IV inc. b) del DS 29577, que no resulta aplicable al caso, al estar referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no previstos en los párrafos I, II y III de dicho artículo, que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la regalía minera se determina conforme al párrafo I de esa norma, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial; y, **6)** Solicitó declarar improbadamente la demanda; y, en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0475/2013, sólo y específicamente en la parte que dispone: "...y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Mineras y pago por contraprestación, los mismos que se constituyen en Medios de Pago válidos dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs.459.530,68.-(...) por el periodo fiscal abril 2011" (sic).

Efectuada la descripción precedente, que a su vez, demuestra el cumplimiento de una estructura de forma por parte de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia 401/2016, cuestionada en la presente acción tutelar, siendo que, además en la misma se realizó una síntesis de los antecedentes administrativos procesales respectivos en el punto IV; corresponde señalar que, en cuanto al fondo, la misma, en su punto V, numeral 1, cumple un detalle doctrinario y normativo sobre el proceso contencioso administrativo, concluyendo en el numeral 2, lo siguiente: **i)** Citando los arts. 66.11 y 70.4 del CTB, además de los arts. 12.III del DS 27874, que modificó el art. 37 del DS 27310; 3 del DS 25465; 8 y 11 de la Ley 843; delimita la problemática estableciendo corresponder determinar si la retención por regalías mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién incumbe el deber de pago. En ese sentido, refiere que de un análisis del Diccionario de la Lengua Española, la regalía, es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa, que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; en economía, participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo; **ii)** El art. 96 de la Ley 3787 de 24 de noviembre 2007, modificatoria de la Ley 1777 de 17 de marzo de 1997, prevé que quienes realicen las actividades mineras de prospección y exploración, explotación y concentración, fundición y refinación, y comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una regalía minera. De otro lado, el DS 29577, reglamentario de la anterior, dispone la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo, y su art. 21, instituye expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la EMV, se encuentran obligadas a la retención y empoce de la regalía minera de sus proveedores de minerales, en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el quince del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; concluyendo entonces que, el concepto de regalía minera, forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras, siendo la EMV, agente de retención; **iii)** En el marco de lo indicado en puntos precedentes, resalta que, el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; no obstante, la suma cancelada pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía, constituyéndose la EMV, únicamente en un agente de retención, no pudiendo obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico cuestionada; siendo viable, así, acoger la pretensión del SIN, en sentido



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

que la regalía minera no es sujeta al IVA, y por ende, no genera crédito fiscal; y, **iv)** Referente al argumento de la EMV, en cuanto a que correspondería la devolución de la regalía minera porque el reconocimiento del saldo acreedor por parte de la COMIBOL, no afectaría la base imponible del IVA, no incluyendo el concepto de la regalía minera en el importe facturado; no condice con la realidad y con el mandato de las normas señaladas en la Sentencia, que ordenan al comprador retener el importe inherente a las regalías mineras y empozar el monto respectivo.

Efectuadas dichas consideraciones y del detalle del contenido de la Sentencia 401/2016, cuestionada en la presente demanda tutelar; este Tribunal evidencia, no ser ciertas las lesiones invocadas por el representante legal de la empresa accionante, por cuanto, contrariamente a lo afirmado en la acción de amparo constitucional, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, cumplió con la debida fundamentación, motivación y congruencia, en la Sentencia impugnada, en el marco del debido proceso, estableciendo de manera pertinente y debida, las razones de la decisión asumida, citando doctrina y normativa al respecto, concluyendo que, las regalías mineras forman parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras, siendo la EMV, únicamente un agente de retención; no siendo viable, en ese marco, obtener crédito fiscal de dicha operación, como habría concluido la AGIT.

En ese orden, se advierte que la exigencia del debido proceso, fue cumplida por los entonces Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, quienes en la Sentencia 401/2016, que emitieron, expusieron los hechos y el fundamento legal de la decisión asumida, conteniendo la Resolución citada, una estructura de forma y de fondo debidas; no habiendo incurrido en arbitrariedad ni en una determinación sin motivación, insuficiente o incoherente, en el marco de lo expuesto en el Fundamento Jurídico III.2; por cuanto, en la misma, en base a doctrina y normativa vigente, además de un resumen de los antecedentes de hecho, de la contestación a la demanda contencioso administrativa, y de la intervención de la EMV, como tercera interesada, que guarda congruencia por ende, respecto a lo pedido o impugnado por las partes con lo resuelto; determinó que la problemática se ceñía a definir si la retención por regalías mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién compele el deber de pago.

En ese orden, sustentada la Sentencia 401/2016, en los arts. 66.11 y 70.4 del CTB; 12 del DS 27874, que modificó el art. 37 del DS 27310; 3 del DS 25465; 8 y 11 de la Ley 843; 96 de la Ley 3787, modificatoria de la Ley 1777; y, 21 del DS 29577, concluyó que la norma expresamente dispone que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, están obligadas a la retención y empoce de la regalía minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto,



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

hasta el día quince del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, debiendo demostrar esta condición al momento de exportar a través de una certificación otorgada mediante Resolución Administrativa por el Ministerio de Minería y Metalurgia en base a reglamentación específica; concluyendo, en ese marco que, el concepto de regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades y que la EMV, es un agente de retención.

Adicionó, en ese mérito, la Sentencia 401/2016, que si bien el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que demuestra no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, el monto cancelado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía minera; resultando la EMV, agente de retención, no pudiendo, por ende, obtener crédito fiscal de dicha operación como definió la AGIT. Finalizando que, en cuanto al argumento de la EMV, en sentido que compelió la devolución de la regalía minera, aquello no coincidía con la realidad ni con el mandato de la normativa vigente precitada, que ordenan al comprador retener el importe inherente a las regalías mineras y empozar el monto respectivo.

Aspectos descritos supra que demuestran que, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, obró en el marco del debido proceso, cumpliendo se reitera, con una fundamentación y motivación debidas, valorando las pruebas, citando doctrina y normativa vigente, aplicando la misma a la problemática puesta a su consideración; explicando de manera clara, concisa e íntegra todos los agravios sometidos a su análisis; explicando las razones que justificaron su determinación, con la fundamentación legal atinente al asunto, sin denotarse una interpretación errónea o indebida en el marco de lo detallado en el Fundamento Jurídico III.1; teniendo el fallo la congruencia y coherencia compelidas en el marco de un debido proceso.

Resulta pertinente resaltar además que, de acuerdo a lo expuesto en el Fundamento Jurídico III.2, la exigencia de la fundamentación y motivación de las resoluciones, no implica la exposición ampulosa, exagerada y abundante de consideraciones, citas legales y argumentos reiterativos; compeliendo más bien, que la decisión asumida sea concisa, clara e íntegra, que satisfaga todos los puntos demandados, expresando la autoridad sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su determinación, citando las normas sustantivas y adjetivas al efecto que hagan contundente y sólido el fallo dictado; aspectos que claramente fueron cumplidos en la Sentencia 401/2016, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia; habiéndose ceñido únicamente su actuación a la aplicación de la ley, en virtud al principio de legalidad, y el respeto a las normas instituidas al respecto.

Conforme a lo desarrollado, y no habiéndose advertido la lesión de los



ES COPIA FIEL DEL ORIGINAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

derechos invocados por el representante de la empresa accionante, en su demanda tutelar; incumbe aprobar en revisión, la Resolución dictada inicialmente por el Juez de garantías, quien de manera correcta denegó la tutela impetrada, con similares fundamentos a los expuestos en el presente fallo constitucional plurinacional.

Por las consideraciones precedentes, el Juez de garantías al **denegar** la tutela impetrada por el representante de la empresa accionante, actuó de manera correcta.

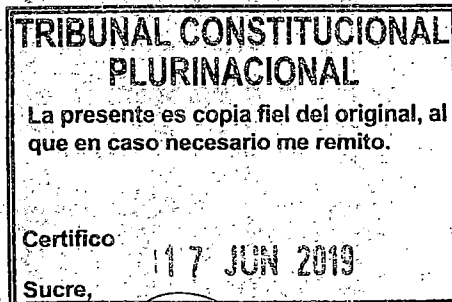
### POR TANTO

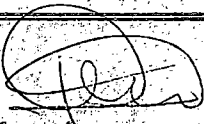
El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Segunda; en virtud de la autoridad que le confieren la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 89/18 de 23 de agosto de 2018, cursante de fs. 429 a 435 vta., pronunciada por el Juez Público Civil y Comercial Primero de la Capital del departamento de Oruro; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada por el representante de la empresa accionante, en el marco de los Fundamentos Jurídicos expuestos en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

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

Fdo. MSc. Carlos Alberto Calderón Medrano  
**MAGISTRADO**

Fdo. MSc. Julia Elizabeth Cornejo Gallardo  
**MAGISTRADA**



  
Jaqueline Cruz Alfaro  
SECRETARIA DE SALA  
SALA SEGUNDA  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL