



SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0091/2013

Sucre, 17 enero de 2013

SALA PRIMERA ESPECIALIZADA

Magistrada Relatora: Soraida Rosario Cháñez Chire

Acción de amparo constitucional

Expediente: 01332-2012-03-AAC

Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 22/2012 de 13 de julio, cursante de fs. 460 a 464, dentro de la acción de amparo constitucional presentada por Arturo Ramiro Cabrera Vildoso representante legal de la empresa Bolivian Oil Services (BOLSER) Ltda. contra Juan Carlos Maita ex y Julia Susana Ríos Laguna actual Directora Ejecutiva General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 6 y 10 de julio de 2012 cursante de fs. 312 a 317 y el de subsanación de fs. 321 y vta., el accionante expresó los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Sostiene que el 19 de junio de 2007, la empresa que representa BOLSER Ltda. voluntariamente se sometió al proceso de restructuración de empresas, en el que mediante Resolución Administrativa SEMP 0091/2007 se registraron todas las acreencias, se publicaron la nómina de acreedores, emitiéndose la Resolución Administrativa SEMP 262/2008 de 25 de septiembre, mediante la cual la Superintendencia de Empresas -ahora Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP),- homologó el acuerdo de Transacción y su Adenda, suscritos por el representante legal de BOLSER Ltda. y los respectivos acreedores -entre ellos el Servicio de Impuestos Nacionales-. En consecuencia, los instrumentos públicos 344/2008 de 1 de julio, y Adenda del testimonio 499/2008 de 13 de septiembre, de 2008, novaron las obligaciones contenidas al 30 de abril de 2007, instrumentos públicos que se encuentran debidamente registrados en el Registro de Comercio y publicados en un medio de prensa de circulación nacional.

El referido proceso de restructuración fue llevado con pleno conocimiento de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), tal como se evidencia de las cartas emanadas por la Gerencia GSH/DTJC N° 129/2008 de 10 de abril, GSH/DTJC 156/2008 de 29 de abril, GSH/DTJC 190/2008 de 27 de mayo, mediante las cuales se establece que la Gerencia

Sectorial de Hidrocarburos conoció de la liquidación de adeudos tributarios presentada por el Síndico de restructuración de la Empresa BOLSER Ltda., con la finalidad de registrar las acreencias en los registros pertinentes. La segunda nota se refiere a la rectificación del monto y actualización al 30 de abril de 2007, y la tercera se refiere al adeudo total que mantendría BOLSER Ltda. con el SIN al 30 del mencionado mes y año, lo que demuestra la ratificación de la novación efectuada en el anexo II del testimonio de acuerdo de transacción y su respectiva Adenda, debidamente homologados por la Resolución Administrativa SEMP 262/2008 de 25 de septiembre.

Desconociendo la homologación referida, el ente fiscal les inició nuevos procesos de sumario contravencional, duplicándoles adeudos tributarios, siendo notificados el 4 de diciembre de 2008, con 36 Autos Iniciales de sumario contravencional, todos emitidos el 2 del mismo mes y año, por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, relacionados con diferentes impuestos y periodos; empero, todos comprendidos dentro del programa de restructuración al que se sometió BOLSER Ltda.

A consecuencia de los referidos sumarios contravencionales presentaron acción de amparo constitucional, cuya resolución de 15 de enero de 2009, dispuso la suspensión provisional de los 36 Autos Iniciales de sumario contravencional hasta que la Superintendencia de Empresas se pronuncie sobre los adeudos y determine si las obligaciones novadas se adecuaron a lo previsto por Ley. La Autoridad de Empresas por nota AEMP/DESP 64/2009 de 2 de junio, señaló que las obligaciones registradas en el acuerdo de transacción y su adenda fueron producto del cumplimiento de los arts. 6, 10 y 11 del Código Tributario (CTB).

A efectos de evitar la continuación de los procesos, el 18 de mayo de 2011, presentaron nulidad de todos los actos que pretendieron continuar con el proceso sancionatorio, solicitud que fue rechazada por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN. Ante esta situación interpusieron recurso de alzada, emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria a.i. la Resolución AIRT.-SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre, que anuló obrados hasta inclusive los 36 Autos Iniciales de Sumario, hasta que la Administración Tributaria se pronuncie respecto de las 36 declaraciones juradas novadas prevista en el art. 17 de la Ley 2495 de 4 de agosto de 2003, “para emitir nuevos Autos Iniciales de sumario contravencional si correspondiere” (sic). Tanto la empresa que representa como la Gerencia Sectorial plantearon recurso jerárquico; sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución AGIT-RJ-0069/2012 de 13 de febrero, revocó la resolución y mantuvo firme y subsistente el proveído CITE 24-000140-11.

Argumenta que la decisión emitida por la autoridad demandada no tiene sustento legal, porque sostiene que las resoluciones sancionatorias no fueron impugnadas dentro de los términos previstos por el ordenamiento legal vigente y porque existiría cosa juzgada con el pronunciamiento de la “SC 2614/2010-R”, que revocó resolución de amparo pronunciada por el Tribunal de garantías, pero la Sentencia Constitucional no ingresó al fondo de la causa.

Agrega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ-0069/2012, consumó la violación de normas expresas como Ley de restructuración voluntaria de empresas y el acuerdo transaccional suscrito entre BOLSER Ltda. y sus acreedores, entre ellos el SIN, homologado por Resolución 262/2008, lo que significa que de conformidad con los arts. 17 de la Ley 2495 y 36 del Decreto Supremo (DS) 27384 de 20 de febrero de 2004, las obligaciones tributarias citadas se encuentran novadas, con calidad de cosa juzgada.

La Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AIT), interpretó

restrictivamente la “SC 2614/2010”, aduciendo que debe emitirse y notificarse los proveídos de inicio de ejecución tributaria por las 36 Resoluciones Sancionatorias; sin embargo, los adeudos tributarios duplicados fueron notificados cuando se encontraba en vigencia la ejecución de la Resolución de amparo constitucional. Omite, con ello la calidad de cosa juzgada del acuerdo transaccional homologado, basándose en una supuesta ejecutoria procesal como emergencia de la revocatoria del amparo constitucional, dando lugar a que se anteponga la supuesta ejecutoria de un proceso arbitrario posterior respecto de un acuerdo transaccional previo, debidamente homologado.

Finaliza señalando que con dicha resolución y a través de un procedimiento dual anómalo se dejó sin efecto un acuerdo transaccional debidamente homologado, y se pretende obligar a una doble tributación, anteponiendo un proceso tributario posterior sin causa que lo justifique causándoles indefensión.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

El accionante alega la lesión de los derechos al debido proceso, la defensa, al trabajo, al comercio y la “seguridad jurídica” citando al efecto los arts. 46, 47, 115 y 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela disponiendo: a) Se deje sin efecto la Resolución jerárquica AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero y el Auto Motivado AGIT RJ 0010/2012 de 2 de marzo; y b) Se dicte una nueva resolución que considere los antecedentes de las actuaciones administrativas realizadas.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

El 13 de julio de 2012, se celebró la audiencia de consideración de esta acción tutelar según consta en el acta cursante de fs. 447 a 459 de obrados, donde se produjeron las siguientes actuaciones:

I.2.1. Ratificación de la acción

El accionante ratificó y reiteró el tenor íntegro de la acción presentada.

2.2. Informe de la autoridad demandada

La Autoridad de Impugnación Tributaria a través de sus abogados en la audiencia y en el informe que cursa de fs. 353 a 356 vta. expresó lo siguiente; 1) El 19 de junio de 2007, BOLSER Ltda., se acogió a un programa de restructuración voluntaria bajo la Ley 2495; en el que se comunicó a los acreedores, entre ellos la Administración Tributaria, para que registren los adeudos que tienen y se suspendieron los procesos judiciales y administrativos por un tiempo de noventa días; 2) El proceso fue homologado por la Superintendencia de Empresas el 25 de septiembre de 2008, donde se aceptó a SIN como acreedor con adeudos que alcanzan de enero al 30 de abril de 2007; sin embargo, las deudas sancionatorias, ahora cuestionadas, comprenden la gestión 2004; 3) La Administración tributaria inició el 4 de diciembre de 2008, procesos sancionatorio por omisión de pago por la gestión 2004; 4) El procedimiento se divide en dos: por un lado, el sujeto pasivo realiza las declaraciones juradas por el pago de un impuesto, con cuya declaración ya existe una deuda determinada, en el caso, la empresa accionante realizó por el Impuesto a la Utilidad de las

Empresas (IUE), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) y Recaudación de Cumplimiento Voluntario (RCV) por la gestión 2004. La deuda inicia la etapa de ejecución tributaria, conforme establecen los arts. 108.6) del CTB. Es esta deuda que registró el SIN dentro del programa de restructuración, pero por el tributo omitido surge una sanción denominada omisión de pago del impuesto, lo que motivó el inicio del proceso de sumario, porque la omisión de pago no es una deuda líquida y exigible como el tributo omitido que ha sido declarado por el contribuyente; 5) La omisión de pago tiene que ser determinada mediante un proceso de sumario contravencional, por eso se les notificó con los 36 Autos Iniciales de Sumario contravencional, abriéndose un periodo de veinte días para que el contribuyente pueda presentar sus pruebas de descargo. La empresa accionante no presentó sus descargos, emitiéndose el 30 de diciembre año las resoluciones sancionatorias que determinaron la deuda por omisión de pago; 6) El contribuyente presentó declaraciones juradas determinando el tributo correspondiente al IUE pero no realizó el pago del impuesto auto determinado, lo que implica que se incurrió en el ilícito tributario de omisión de pago, previsto en el art. 165 del CTB, que tiene como sanción el 100% del tributo omitido, es decir, que luego del vencimiento del plazo para el pago del tributo, la empresa tenía que pagar el tributo omitido más la sanción aplicable; y 7) En el acuerdo de restructuración sólo se incluyó el tributo omitido pero no se incluyeron las sanciones aplicables, tal como se demostró en la carta de 22 de mayo de 2009, teniendo el cobro de sanciones un procedimiento distinto y separado del acuerdo voluntario de restructuración.

A través de su segundo abogado señaló lo siguiente: i. Una vez que el contribuyente BOLSER Ltda., realizó la declaración del impuesto a las utilidades de las empresas y no pago el tributo dentro del plazo, surgen dos acciones: a) el cobro del tributo y b) la sanción emergente por no haber pagado dentro del plazo. Así lo establece el art. 151 del CTB; ii. El acuerdo de restructuración aprobado por la Superintendencia no considera las sanciones que implica el haber pagado el tributo fuera del término, porque el acuerdo de restructuración voluntaria únicamente consigna el tributo omitido no así las sanciones, por lo que corresponde que estas sean cobradas a través del inicio de un proceso de ejecución tributaria previsto en el art. 108 del CTB, cuya ejecución únicamente puede suspenderse por las causales que están previstas en el art. 109 del CTB; entonces, las sanciones deben ser ejecutadas por cuerdas separadas porque no están incluidas en el acuerdo transaccional; iii. Las resoluciones sancionatorias -ahora cuestionadas- no fueron impugnadas por los medios previstos en la Ley, ni dentro de los plazos establecidos, por tanto no se hizo uso de los medios de impugnación, habiendo adquirido la calidad de cosa juzgada, según estableció la “SC 2614/2010-R”.

I.2.3. Intervención de tercero interesado

Jhonny Padilla Palacios, en su condición de Gerente Sectorial de Hidrocarburos del SIN, en su memorial de apersonamiento que cursa de fs. 442 a 446 y en la audiencia señaló lo siguiente: a) BOLSER Ltda. Fue notificada con los 36 Autos de Sumario Contravencional para que presente sus descargos y ofrecimiento de pruebas en el plazo de veinte días, según establece el art. 168 del CTB transcurrido el plazo se emitieron las 36 Resoluciones Sancionatorias, legalmente notificadas al contribuyente el 30 de diciembre de 2008; b) El contribuyente en lugar de impugnar dicha resolución a través de los medios recursivos planteó directamente la acción de amparo constitucional, que en primera instancia concedió tutela, pero en revisión, la “SC 2614/2010-R” revocó y denegó la tutela solicitada estableciendo que el contribuyente pudo revertir y modificar a través de los medios impugnativos las resoluciones sancionatorias. De acuerdo a esta Resolución, el acuerdo transaccional de homologación suscrito entre BOLSER Ltda. y la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos es inmutable, situación que la Gerencia nunca cuestionó; c) Conocida la Sentencia,

se emitieron los 36 títulos de ejecución tributaria correspondiente a las 36 Resoluciones Sancionatorias que a la fecha tienen la calidad de cosa juzgada, rechazando por providencia 24-000140-11 de 24 de mayo de 2011 la solicitud de nulidad de obrados presentada por el contribuyente; d) La Autoridad de Impugnación Tributaria Regional admitió un recurso de alzada contra la providencia de rechazo y de manera arbitraria anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta los 36 Autos Iniciales de sumario contravencional; por lo que la Gerencia Sectorial interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero y revocó totalmente la Resolución dictada por la autoridad regional, manteniendo firme y subsistente el proveído 24-000140-11 de 24 de mayo; e) En cumplimiento del art. 2 de la Ley 3092, de 7 de julio de 2005, el contribuyente solicitó la suspensión coactiva y se comprometió en el plazo de noventa días a constituir las garantías suficientes a efectos de interponer la demanda contenciosa tributaria contra la resolución jerárquica. Como el contribuyente no constituyó las garantías, la Administración debe continuar con la ejecución tributaria; f) La acción de amparo presentada por el Contribuyente debió declararse improcedente por identidad de objeto sujeto y causa y porque no se agotaron los medios de impugnación ordinarios con carácter previo a interponer el amparo constitucional, porque el accionante contra la resolución jerárquica que ahora impugnada debió formular el contencioso administrativo ante el Tribunal Supremo de Justicia; g) La empresa accionante por nota de 4 de junio de 2012, ofreció garantías para que se continúe con la suspensión de ejecución tributaria hasta que se resuelva la demanda contenciosa administrativo, lo que significa que el contribuyente ha reconocido la legalidad de los actos que ahora impugna; h) De acuerdo con lo señalado en la “SC 1648/2010-R” los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria en ejecución tributaria no son susceptibles de impugnación, por lo que la Autoridad de impugnación actuó correctamente al revocar la Resolución ARTI-SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre, y mantener firme el proveído 24-000140-11, actuó correctamente; y i) El tributo omitido genera una sanción, por la omisión de pago de la gestión 2004 IVA, IUE se iniciaron los sumarios contravencionales.

I.2.4. Resolución

Mediante Resolución 22/2012 de 13 de julio, cursante de fs. 460 a 464, La Sala del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz CONCEDIÓ en parte la acción disponiendo que la Autoridad de Impugnación Tributaria emita una nueva resolución, fundamentando la misma, se resumen en lo siguiente: 1) La autoridad ahora impugnada, fundó la resolución jerárquica en la interpretación realizada de la “SC 2614/2010-R”, concluyendo que las resoluciones sancionatorias adquirieron la calidad de cosa juzgada, de lo que se establece que la Autoridad demandada no ingresó al análisis de fondo del recurso jerárquico; 2) La Sentencia Constitucional en su ratio decidendi expresó que la parte no utilizó un medio de defensa previsto en el ordenamiento jurídico, circunstancia que le impidió ingresar al análisis de fondo de la problemática planteada. Asimismo, con relación a que las autoridades demandadas obraron sin competencia al haber revisado los títulos de ejecución tributaria que ya fueron registrados en el acuerdo transaccional, la Sentencia determinó que no podía ser dilucidada tal aspecto a través del amparo constitucional sino por medio del recurso directo de nulidad, por tanto la Sentencia concluyó que la situación planteada por la empresa accionante no se encontraba dentro de los alcances del amparo constitucional. 3) La Autoridad demandada en el recurso jerárquico decidió no ingresar al fondo del recurso y sin mayor fundamento revocó totalmente la Resolución ARIT/SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre, vulnerando el debido proceso y la “seguridad jurídica”, porque la autoridad demandada debió ingresar al análisis respecto a la inexistencia de multas y los supuestos vicios planteados por el contribuyente. 4) No existe identidad de objeto, sujeto y causa, porque la primera acción la generó la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN Santa Cruz.

I.3 Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

En el marco de la facultad conferida por el art. 7 del Código Procesal Constitucional (CPCo), se solicitó documentación complementaria; consecuentemente, se suspendió el plazo procesal por Decreto Constitucional de fecha 12 de septiembre de 2012 cursante en fs. 467; asimismo por Decreto de 12 de noviembre del mismo año se conmina a la autoridad de Bolivian Oil Service BOLSER Ltda., remita la documentación solicitada, reanudándose plazo por Decreto de 2 de enero de 2013.

II. CONCLUSIONES

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

II.1. Por RA SEMP 0059/2007 de 19 de junio, la Superintendencia de Empresas admitió la solicitud presentada por la empresa "BOLSER Ltda." para acogerse al proceso de reestructuración voluntaria; disponiéndose la publicación de la nómina de acreedores presentada por la empresa y la convocatoria de los acreedores para que en plazo de siete días se proceda a la inscripción de los créditos ante el Síndico de Reestructuración (fs. 250 a 254).

II.2. Por nota 129/2008 de 10 de abril, Gerente a.i. Sectorial de Hidrocarburos del SIN, hizo conocer al Superintendente de Empresas que el 10 de abril de 2008, presentaron liquidación de adeudos tributarios de BOLSER Ltda. a favor de la Gerencia Sectorial ante el Síndico de reestructuración (fs. 45).

II.3. Mediante nota 156/2008 de 29 de abril la Gerente a.i. Sectorial de Hidrocarburos del SIN, hizo conocer al Superintendente de Empresas la rectificación de registro de acreencia actualizada de BOLSER Ltda., adjuntando liquidación actualizada al 30 de abril de 2007 (fs. 46).

II.4. Por nota de 28 de mayo de 2008, la Gerente a.i. Sectorial de Hidrocarburos del SIN puso en conocimiento del Superintendente de Empresas la complementación del importe de adeudos de BOLSER Ltda. al 30 de abril de 2007 haciendo un total de Bs. 19.188.133.- (fs. 47).

II.5. Mediante RA SEMP 104/2008 de 13 de junio, la Superintendencia de Empresas registró las acreencias en el proceso de reestructuración de la Empresa "BOLSER Ltda.", asignando porcentajes de voto para su participación en la Junta de Acreedores de conformidad a lo establecido en el Anexo I (fs. 297 a 299); registrar las acreencias públicas, pasivos laborales y pasivos con las Administradores de Fondos de Pensiones, sin derecho de participar de la Junta de Acreedores conforme al Anexo II, así como dispone registrar según el art. 11 de la Ley 2495 los créditos que se encuentran bajo jurisdicción judicial, arbitral y/o administrativa contenidos en el Anexo III (fs. 290 a 300).

II.6. Por RA SEMP 262/2008 de 25 de septiembre, el Superintendente de Empresas homologó el Acuerdo de Transacción de Reestructuración voluntaria de Empresa, suscrito por el representante legal de "BOLSER Ltda." y los respectivos acreedores que conforman la Junta de Acreedores de dicha empresa además de la adenda del mismo, documentos que se encuentran contenidos en los Testimonios 344/08 de 1 de julio DE 2008, y Testimonio 499/2008 de 13 de septiembre (fs. 49 a 112; 114 a 147), inscritos en el Registro de Comercio y publicados en medios de prensa de circulación nacional (fs. 148 a 153).

II.7.El 4 de diciembre de 2008, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notifica por cédula al contribuyente “BOLSER Ltda.” con 38 Autos Iniciales de sumario contravencional, todos de 2 de diciembre de 2008 (fs. 102 a 249).

II.8.Por RA GSH-DRJC 026/2008 de 19 de diciembre, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN resolvió autorizar el plan de pagos por el monto adeudado de Bs. 19 188 133.- de conformidad al art. 26 de la Ley de Reestructuración de Empresas y el Acuerdo Transaccional de Reestructuración de Empresa, por el plazo de 158,44 meses (158 cuotas mensuales) pagaderos mensualmente a capital e intereses con dos años de gracia a capital e intereses, manteniéndose las garantías constituidas en los mismos grados de prelación y privilegio (fs. 155-159).

II.9.Acta de Audiencia de Amparo Constitucional de 15 de enero de 2009 el 27 de diciembre de 2008 la empresa BOLSER Ltda. interpuso acción de amparo constitucional contra el Gerente a.i. y Jefe a.i. del Departamento Jurídica de la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN. Acción que fue concedida en primera instancia por el Tribunal de garantías, disponiendo la suspensión provisional de ejecución de los Autos Iniciales de Sumario contravencionales hasta que la Superintendencia de empresas se pronuncie sobre los adeudos y se aclare si las obligaciones novadas se adecuaron a ley (fs. 236 a 245 vta.)

II.10.El 30 de diciembre de 2008, BOLSER Ltda. fue notificada por cédula con treinta y ocho Resoluciones Sancionatorias emitidas el 29 de diciembre del mismo año, emergentes de los Autos Iniciales de sumario por omisión de pago de impuestos de la Gestión 2004 impuestos IUE, RC-IVA, IT-RT, (fs. 490 a 599).

II.11.Por SC 2614/2010-R de 6 de diciembre, se revocó la resolución del Tribunal de garantías y, en consecuencia, denegó la tutela solicitada por BOLSER Ltda., entre cuyos fundamentos se expresó el siguiente: “... la empresa recurrente pudo modificar y revertir a través de los medios impugnativos previstos en el Código Tributario Boliviano las Resoluciones Sancionatorias emitidas por el SIN, inicialmente mediante el recurso de alzada y posteriormente interponer recurso jerárquico conforme a lo previsto por el art. 143 del CTB, no siendo evidente que las Resoluciones Sancionatorias no puedan ser recurribles y por ende modificables; situación que no se dio pues emitidas dichas Resoluciones por el SIN-Santa Cruz, la empresa recurrente lejos de agotar los recursos otorgados por ley en la misma instancia donde se habrían producido las supuestas irregularidades lesivas a sus derechos, interpuso directamente la presente acción tutelar, por lo que no corresponde otorgar la tutela solicitada en aplicación de la sub regla 1.b) de improcedencia del recurso por subsidiariedad (SC 1337/2003-R (fs. 246 a 257).

II.12.Por Resolución Normativa de Directorio 10.0002.11 de 25 de enero de 2011, el Directorio del SIN resolvió prorrogar hasta el 3 de febrero del mencionado año, el cumplimiento de obligaciones tributarias, efectuadas a través de declaraciones juradas y boletas de pago de impuestos (fs. 273).

II.13.Mediante memorial de 18 de mayo de 2011, BOLSER Ltda. solicitó al Gerente Sectorial de Hidrocarburos la nulidad de obrados hasta que los Autos Iniciales de sumarios contravencionales queden sin efecto por contravenir el acuerdo transaccional suscrito entre BOLSER Ltda. y la Gerencia Sectorial del SIN al tratarse de sumarios por omisión de pago a periodos inmersos dentro del acuerdo transaccional (fs. 12 a 21 vta.).

II.14.La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, mediante proveído 24-000140-11 de 24 de mayo de 2011, rechazó la solicitud de nulidad de obrados presentada determinando la emisión y notificación de proveídos de inicio de ejecución tributaria por las 36 Resoluciones Sancionatoria por tener calidad de cosa juzgada (fs. 488 a 489). Contra esta providencia, la empresa accionante presentó recurso de alzada

II.15.Mediante proveídos de 25 de mayo de 2011 el Gerente Sectorial de Hidrocarburos del SIN, comunicó a la empresa BOLSER Ltda. el inicio de ejecución tributaria de las 36 Resoluciones Sancionatorias emitidas el 29 de diciembre de 2008 (fs. 163 a 233)

II.16.El Director Ejecutivo Regional interino de la Autoridad Regional de Impugnación, mediante Resolución del recurso de alzada AIRT-SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es “hasta los 36 Autos Iniciales de Sumario Contravencional (...) emitidos por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SN), (...), se pronuncia respecto de las 36 declaraciones juradas novadas según el art. 17 de la Ley 2495, para emitir nuevos Autos Iniciales de sumario contravencional, si corresponde” (sic). La Resolución fundamentó su resolución en lo siguiente: i). El 2 de diciembre de 2008 con posterioridad al proceso de restructuración, el SIN a través de la Gerencia Sectorial emitió 36 Autos Iniciales de sumario contravencional contra BOLSER Ltda. haciendo constar la omisión de pago de las 36 declaraciones juradas sometidas al proceso de restructuración, las mismas que se describen en el acuerdo transaccional, sin que ninguno de los 36 autos hagan referencia al acuerdo transaccional y consiguiente novación, pese a que el 25 de septiembre de 2008, la misma administración tributaria suscribió el acuerdo que extinguía aquellas obligaciones del contribuyente, dando nacimiento a una nueva obligación que aglutina a las 36 obligaciones extintas; ii). No se observó el art. 17 de la Ley 2495, sin haber dado cumplimiento a la norma creada en la RND 10-0041005 de 25 de noviembre de 2005, aquella que en su art. 11 dispone que los documentos base del adeudo tributario deber ser dados de baja para sustituirlos por la resolución que corresponda, en el caso, la que concede planes de facilidades de pago (fs. 294 a 310).

II.17.Contra dicha resolución, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN y BOLSER Ltda. por separado formularon recurso jerárquico (fs. 401).

II.18.Por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero, la autoridad General de Impugnación Tributaria -ahora demandada- revocó totalmente la resolución ARIT-SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre, quedando firme y subsistente el proveído 24-000140-11 CITE: SIN/GSH/DTJC/UCC/ PROV/ 004/2011, de 24 de mayo. La Resolución fue pronunciada bajo los siguientes argumentos: a) La SC 2614/2010-R, estableció que las resoluciones sancionatorias no fueron objeto de impugnación “(...) pues emitidas dichas resoluciones por el SIN-Santa Cruz, la empresa recurrente lejos de agotar los recursos otorgados por ley en la misma instancia donde se habría producido las supuestas irregularidades lesivas a sus derechos, interpuso directamente la presente acción tutelar, por lo que no corresponde otorgar la tutela solicitud en aplicación de la subregla 1.b) de improcedencia del recurso por subsidiariedad (SC 1337/2003-R), referida a que las autoridades administrativas no han tenido la posibilidad de pronunciarse sobre un asunto porque la parte no utilizó un medio de defensa previsto en el ordenamiento jurídico, circunstancia que impide a este Tribunal ingresar al análisis de fondo de la problemática...”. b) Al no evidenciarse la interposición de recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias, sino únicamente una solicitud de nulidad de obrados, se tiene que dichas resoluciones adquirieron la calidad de cosa juzgada (fs. 22 a 38 vta.).

II.19. Mediante auto motivado AGIT-RJ 0010/2012 de 2 de marzo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dispuso no ha lugar la solicitud de rectificación y complementación de la resolución AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero de 2012, quedando subsistente y firme la misma (fs. 41 a 44).

II.20. El 24 de febrero de 2012 el accionante solicitó suspensión de ejecución de la resolución jerárquica AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero para tal efecto opusieron garantía (fs. 423 y vta.). Mediante proveído 24-00038-12, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos declaró suspendida la ejecución tributaria de la resolución de recurso jerárquico, ordenando que el contribuyente constituya en el plazo establece la garantía real correspondiente ante la Administración Tributaria (fs. 422). Por proveído 24-000186-12 de 11 de junio de 2012, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, rechazó el ofrecimiento de garantías efectuado por BOLSER Ltda. (fs. 424 a 425).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

EL accionante considera lesionados sus derechos al debido proceso, al trabajo, comercio, la defensa y “seguridad jurídica” por parte de la Autoridad de impugnación Tributaria General que revocó totalmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 198/2011 de 14 de octubre y mantuvo firme y subsiste el proveído 24-000140-11, de rechazo a su solicitud de nulidad de obrados, así como los actos de ejecución de las resoluciones sancionatorias emitidas como emergencia de los 36 Autos Iniciales de Sumario contravencional iniciados en su contra, originando un doble cobro por obligaciones que fueron novadas, basándose en una supuesta ejecutoria procesal como emergencia de la revocatoria del amparo constitucional, dando lugar a que se anteponga la supuesta ejecutoria de un proceso arbitrario posterior respecto de un acuerdo transaccional previo, debidamente homologado, que aprobó la novación de todas las obligaciones contenidas al 30 de abril de 2007.

III.1. El control tutelar de constitucionalidad y el resguardo a derechos fundamentales a través de la acción de amparo constitucional

La consolidación del Estado Plurinacional de Bolivia, como Estado Constitucional de Derecho, mantiene el quiebre de concepción sobre la funcionalidad de la propia norma fundamental, la Constitución es concebida como fuente primaria del ordenamiento jurídico y a la vez norma suprema directamente justiciable, dotada de un contenido material (principios, valores supremos y derechos fundamentales), que condicionan la validez de las demás normas infraconstitucionales, y que exigen a los operadores del derecho ingresar en la tarea de su consecución. Bajo este nuevo enfoque se encomienda el control de constitucionalidad a un órgano independiente -el Tribunal Constitucional Plurinacional- encargado de ejercitar un control de constitucionalidad de carácter jurisdiccional para el resguardo de una Constitución abierta que contiene y fundamenta los valores y principios supremos de carácter plural que irradian de contenido y orientan el funcionamiento del Estado y la sociedad boliviana, donde los valores y principios plurales supremos convergen como guías y pautas de interpretación para la materialización del nuevo modelo de Estado que proyecta la Constitución, sustentado en la plurinacionalidad, la interculturalidad, el pluralismo en sus diversas facetas proyectados hacia la descolonización, como nuevos ejes fundacionales que permitan consolidar una sociedad inclusiva, justa y armoniosa, cimentada en la descolonización, sin discriminación ni explotación, con plena justicia social, para consolidar las identidades plurinacionales estructuradas bajo un proceso que articule la pluralidad en la unidad.

En este escenario, conforme determinó la SCP 1714/2012 de 1 de octubre, la funcionalidad de la

Constitución también sufre un giro trascendental, pues no sólo se erige para limitar el ejercicio de poder político y organizar las estructuras estatales, sino también en defensa de los derechos fundamentales, concebidos como valores supremos a ser materializados.

La SCP 0998/2012 de 5 de septiembre en efecto, uno de los pilares esenciales del Estado Constitucional de Derecho, es el respeto a los derechos fundamentales, los cuales, de acuerdo con lo previsto en el art. 109.I de la CPE, concordante con el art. 13.III de la misma norma fundamental, gozan de igual jerarquía y son directamente aplicables y justiciables.

En este orden, el constituyente ha previsto que la directa justiciabilidad de los derechos fundamentales ubicado en el ámbito de control tutelar de constitucionalidad, es la acción de amparo constitucional disciplinada, por los arts. 128 y 129 de la CPE.

En el contexto descrito, la acción de amparo constitucional se configura como una verdadera garantía jurisdiccional destinada a través de procedimientos rápidos y oportunos, a resguardar los derechos fundamentales expresos inferidos de bloque de constitucionalidad ...” con excepción de aquellos que encuentren resguardo en otros mecanismos específicos de defensa.

Bajo la perspectiva señalada, la acción de amparo constitucional se configura como una verdadera garantía jurisdiccional destinada, a través de un procedimiento rápido y oportuno, a resguardar los derechos fundamentales expresados en la Constitución y en el Bloque de Constitucionalidad, con excepción de aquellos que encuentren resguardo en otros mecanismos específicos de defensa.

Así lo estableció la SCP 0002/2012 de 13 de marzo, al señalar que: “Del contenido del texto constitucional de referencia puede inferirse 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”.

Asimismo, la citada Sentencia al desarrollar los alcances de este mecanismo de defensa señaló: El término de acción no debe ser entendido como un simple cambio de nomenclatura, que no incide en su naturaleza jurídica, pues 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 y con una causa distinta a la proveniente del proceso ordinario, esto es, la vulneración concreta o inminente de derechos fundamentales a raíz actos y omisiones ilegales o indebidos y con un régimen jurídico procesal propio”.

Por lo señalado, este mecanismo tutelar, de acuerdo al diseño constitucional, procederá contra todo acto u omisión ilegal o indebido de servidores público o de persona individual o colectiva que restrinja, suprima o amenace restringir o suprimir derechos reconocidos por la Constitución y la

Ley.

(...) En tal sentido, la acción de amparo constitucional es un medio eficaz para asegurar el respeto a derechos fundamentales no tutelados por otros mecanismos de defensa, siendo un mecanismo idóneo...” de protección oponible no sólo respecto del Estado sino también de manera horizontal, es decir, contra actos y omisiones provenientes de particulares que lesionen o amenacen lesionar los derechos fundamentales que se encuentran bajo su resguardo.

En el marco de lo señalado, la acción de amparo constitucional, esta configurada como un verdadero mecanismo idóneo, oportuno y eficaz para la tutela de derechos fundamentales, cuando su protección no se encuentre dentro del ámbito de aplicación de otros mecanismos de defensa, cuyo diseño constitucional responde a las normas del Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos, concretamente en el marco de los alcances y preceptos contenidos en la Convención Americana de Derechos Humanos CADH, cuyo art. 25.1, establece que: “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención...”.

En efecto la regulación efectuada por el constituyente respecto a la acción de amparo constitucional, estructura esta acción sobre la base de los principios de sumatoriedad e inmediatez, a partir de los cuales se consagra la vigencia en este nuevo modelo de Estado, de un mecanismo de tutela pronta y oportuna, para el resguardo de derechos fundamentales y garantías constitucionales contra actos u omisiones lesivos provocados por servidores públicos o particulares.

En armonía con lo expuesto, debe señalarse que la acción de amparo constitucional, en su dimensión procesal, es un verdadero proceso de naturaleza constitucional regido por las normas y principios procesales propios de la justicia constitucional, que guiado bajo el principio de eficacia su protección se orienta siempre a dar efectiva protección a los derechos fundamentales y garantías constitucionales que tutela. Es por ello, que para la consecución de su objeto y finalidad -tutela efectiva- se encuentra regido por los criterios y principios de interpretación constitucional y los propios que rigen de manera concreta a los derechos humanos, entre ellos, los principios pro persona o comúnmente conocido como el pro homine, el pro actione, favor debilis, de progresividad, favorabilidad, prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, el de preferencia y eficacia de los derechos humanos, entre otros, los mismos que han sido aplicados por la jurisprudencia constitucional.

Ahora bien, este mecanismo de máxima protección se rige al mismo tiempo por dos principios configuradores que hacen a su naturaleza: la subsidiariedad y la inmediatez; el primero, entendido como el agotamiento previo o la constatación de la inexistencia de otras vías o recursos legales para la protección inmediata de los derechos denunciados como conculcados, por cuanto, no sustituye o reemplaza a los recursos o instancias ordinarias preestablecidas en el ordenamiento jurídico. El segundo, instituye al amparo constitucional como un mecanismo inmediato en la protección de los derechos y garantías fundamentales, lo que permite percibir que este mecanismo de tutela, brinda una reparación inmediata frente a los actos y omisiones arbitrarias de los servidores públicos y/o personas particulares; de ahí su naturaleza regida por los principios de sumariedad, celeridad y eficacia.

En el marco de lo señalado, la acción de amparo forma parte del control reforzado de constitucionalidad o control tutelar de los derechos y garantías, al constituirse en un mecanismo

constitucional inmediato de carácter preventivo y reparador destinado a lograr la vigencia y respeto de los derechos fundamentales y garantías constitucionales. Este ámbito tutelar queda abierto siempre que no exista otro medio de protección inmediata para la protección de los derechos y garantías fundamentales o cuando las vías idóneas pertinentes una vez agotadas no han restablecido el derecho lesionado, lo que significa que de no cumplirse con este requisito, no se puede analizar el fondo del problema planteado y, por tanto, tampoco otorgar la tutela.

III.2.Requisitos de improcedencia reglada. Delimitación de los efectos procesales frente a su incumplimiento

De acuerdo con lo precedentemente desarrollado, la justicia constitucional, no puede suplir los roles encomendados por la función constituyente a sus órganos de poder expresamente reconocidos por la Constitución, por lo que todas las personas naturales o jurídicas que consideren afectados sus derechos, antes de activar el control tutelar de constitucionalidad a través de la acción de amparo constitucional, deberán utilizar en el marco de los plazos procesales establecidos por la normativa imperante, los mecanismos intra procesales o procedimentales de defensa.

En virtud de esta directriz, la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional LTCP, en su art. 74.3, plasma una causal de improcedencia reglada, para supuestos referentes a mecanismos de defensa no activados oportunamente. Lineamiento que también se encuentra recogido en el art. 53 del Código Procesal Constitucional (CPCo).

Por lo señalado, es evidente que la acción de amparo constitucional, no procederá contra resoluciones judiciales o administrativas que pudieran ser modificadas o suprimidas por cualquier otro recurso del cual no se haya hecho uso oportuno, pues el orden constitucional no se encuentra diseñado para que los mecanismos de defensa constitucional se superpongan respecto de los medios de protección que el ordenamiento jurídico brinda a las personas para la protección de sus derechos, generando un escenario de disfuncionalidad no querida por el mismo orden constitucional. Es por ello, que el ámbito tutelar que brinda la acción de amparo constitucional, queda abierto siempre que no exista otro medio de protección inmediata para la protección de los derechos y garantías fundamentales o si las hay, éstas previamente deben ser agotadas, pues el amparo constitucional sólo podrá ejercer su máxima eficacia en la tutela, cuando no exista otro mecanismo de protección inmediata, no pudiendo ser utilizado si previamente no se agotaron las vías ordinarias de defensa brindadas con similar finalidad.

III.3.Los mecanismos intra-procedimentales establecidos para el cuestionamiento de resoluciones sancionatorias en materia tributaria

Con la finalidad de verificar el cumplimiento de uno de los presupuestos de improcedencia reglada desarrollados en el Fundamento Jurídico precedente, resulta primordial señalar los mecanismos de defensa establecidos por la normativa tributaria para el cuestionamiento de Resoluciones Sancionatorias emitidas por la Administración Tributaria, en este contexto, de manera expresa, el art. 143.2 del CTB, señala que el recurso de alzada será admisible contra Resoluciones Sancionatorias, luego de lo cual, y solamente en caso de haberse utilizado previamente este mecanismo de defensa, tal como prevé el art. 144 del CTB, quien se considere afectado por la resolución que resuelva el recurso de alzada, podrá interponer de manera fundamentada, recurso jerárquico.

Ahora bien, solamente en caso de ser utilizados estos mecanismos intra-procesales de defensa en

contra de resoluciones sancionatorias, podrá activarse el control de constitucionalidad, en este orden, la no presentación oportuna de estos mecanismos de defensa, implicarán la existencia de una causal de improcedencia reglada que evitará el ejercicio del control tutelar de constitucionalidad, tal cual se expuso en el Fundamento Jurídico III.3 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

III.4 Análisis del caso concreto

En la presente problemática, la parte peticionante, denuncia la vulneración de sus derechos al debido proceso, al trabajo, comercio, la defensa y “seguridad jurídica”, porque la Autoridad de Impugnación Tributaria General revocó totalmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 198/2011 de 14 de octubre y mantuvo firme y subsiste el proveído 24-000140-11, de rechazo a su solicitud de nulidad de obrados, manteniendo firmes los actos de ejecución de las Resoluciones Sancionatorias emitidas como emergencia de los 36 Autos Iniciales de Sumario Contravencional por omisiones tributarias, originando -en criterio de la empresa accionante- un doble cobro por obligaciones que fueron novadas, basándose en una supuesta ejecutoria procesal como emergencia de la revocatoria del amparo constitucional, dando lugar a que se anteponga la supuesta ejecutoria de un proceso arbitrario posterior respecto de un acuerdo transaccional previo, debidamente homologado, que aprobó la novación de todas las obligaciones contenidas al 30 de abril de 2007.

Ahora bien, de la compulsa de antecedentes se evidencia lo siguiente:

1) El 30 de diciembre de 2008, BOLSER Ltda., fue notificada por cédula con treinta y ocho Resoluciones Sancionatorias emitidas el 29 de diciembre del mismo año, emergentes de los Autos Iniciales de Sumario por omisión de pago de impuestos de la Gestión 2004 impuestos IUE, RC-IVA, IT-RT, (fs. 490 a 599).

2) Contra las resoluciones sancionatorias antes señaladas, no se evidencia en antecedentes la interposición del recurso de alzada para su cuestionamiento tal como lo establece el art. 143.2 del CTB, advirtiéndose la presentación de una solicitud de nulidad de obrados, presentada por la parte ahora accionante mediante memorial de 18 de mayo de 2011, mediante el cual, se solicitó al Gerente Sectorial de Hidrocarburos, la nulidad de obrados hasta que los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales queden sin efecto por contravenir el acuerdo transaccional suscrito entre BOLSER Ltda. (fs. 12 a 21 vta.).

3) La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, mediante proveído 24-000140-11, de 24 de mayo, rechazó la solicitud de nulidad de obrados presentada, determinando la emisión y notificación de proveídos de inicio de ejecución tributaria por las 36 resoluciones sancionatoria por tener calidad de cosa juzgada (fs. 488 a 489). Contra esta providencia, la empresa accionante presentó recurso de alzada

4) Por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0069/2012 de 13 de febrero de 2012, la autoridad General de Impugnación Tributaria -ahora demandada- revocó totalmente la resolución ARIT-SCZ/RA 0198/2011 de 14 de octubre, quedando firme y subsistente el proveído 24-00014-11 CITE: SIN/GSH/DTJC/UCC/ PROV/ 004/2011, de 24 de mayo. Entre uno de los argumentos utilizados, se estableció que al no evidenciarse la interposición de recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias, sino únicamente una solicitud de nulidad de obrados, se tiene que dichas resoluciones adquirieron la calidad de cosa juzgada (fs. 22 a 38 vta.).

Ahora bien, en mérito a lo señalado, se evidencia que las Resoluciones Sancionatorias cuya validez es cuestionada mediante la presente acción de amparo constitucional, no fueron oportunamente impugnadas a través del recurso de alzada en aplicación del art. 143.2 del CTB, interponiéndose luego de haber caducado el plazo de interposición de este mecanismo de defensa, un incidente de nulidad, mediante el cual se cuestionan aspectos que debieron ser objetados a través del recurso de alzada tal como se señaló en el Fundamento Jurídico III.3 del presente fallo.

En base a lo señalado, de acuerdo a lo establecido en el Fundamento Jurídico III.3 del presente fallo, existe una causal de improcedencia reglada que impide el ejercicio del control tutelar de constitucionalidad, puesto que al no haberse cuestionado las treinta y ocho resoluciones sancionatorias a través de los mecanismos idóneos establecidos por el régimen tributario imperante, la justicia constitucional no puede suplir los roles de las legítimas instancias de impugnación en materia tributaria, por cuanto no puede ingresar al análisis de fondo de la problemática.

Por consiguiente, el Tribunal de garantías al haber concedido en parte la tutela solicitada, ha evaluado de manera equivocada los datos del proceso.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Primera Especializada; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y art. 12.7 de la LTCP, en revisión, resuelve **REVOCAR** la Resolución 22/2012 de 13 de julio, cursante de fs. 460 a 464, pronunciada por la Sala de Turno del Tribunal Departamental de La Paz; y en consecuencia **DENEGAR** la tutela solicitada, sin ingresar al análisis del fondo de la problemática planteada.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Soraida Rosario Cháñez Chire
MAGISTRADA

Fdo. Efrén Choque Capuma
MAGISTRADO