



# TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

**SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0092/2021-S2**  
Sucre, 6 de mayo de 2021

## **SALA SEGUNDA**

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

**Expediente: 33778-2020-68-AAC**  
**Departamento: Cochabamba**

En revisión la Resolución de 12 de febrero de 2020, cursante de fs. 2463 a 2467 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Jimmy Cabrera Cuéllar** y **Jose Edwin Irigoyen Diaz** en representación legal de **Lahisa Sue Choe Kippes** contra **Carlos Alberto Egüez Añez** y **Ricardo Torres Echalar**, **Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia.**

## **I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA**

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

Por memorial presentado el 15 de enero de 2020, cursante de fs. 924 a 939 vta.; la accionante a través de sus representantes legales, expresó lo siguiente:

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

Mediante Orden de Fiscalización 13990100053 de 10 de junio de 2013, se inició el proceso de verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010, emitiéndose el requerimiento de documentación 13990900035 y anexo, en cuya respuesta "...pese a que el procedimiento no era correcto, se presentó documentación..." (sic). El proceso culminó con la emisión de la Resolución Determinativa 17-02709-14 de 4 de noviembre de 2014, confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2015 de 2 de marzo; la cual fue impugnada y resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015 de 20 de julio, ratificando la Resolución de alzada. Considerándose agraviada, activó el proceso contencioso administrativo que culminó con la Sentencia 226/2018 de 18 de diciembre -notificada el 17 de julio de 2019-

declarando improbadamente la demanda y manteniendo -por consecuencia- firme la Resolución Determinativa.

Acusó que: **a)** El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) no aplicó debidamente los principios de objetividad, legalidad, jerarquía normativa y verdad material para identificar con certeza el perfeccionamiento del hecho imponible. Así no hizo uso de sus facultades técnicas e investigativas para recabar prueba indubitable (acudiendo a su sistema informático o al "...Organismo de Tránsito, el RUAT de las Alcaldías municipales, SOAT, etc..." [sic]); lo que -a su parecer-, vició de nulidad "aquella resolución" provocando una inversión de la carga probatoria que la obligaba a demostrar la inexistencia del mencionado hecho; no obstante a que, no se probó que se produjo; **b)** Se le impuso una sanción sobre base presunta por la totalidad de mercancía, suponiendo de forma arbitraria que se comercializó el 2010; empero, las ventas se efectuaron en gestiones posteriores pagando los tributos pertinentes -por lo que consideró ser víctima de doble tributación en transgresión del *non bis in ídem*, conforme a los elementos probatorios que presentó; sin embargo, las autoridades demandadas en su pronunciamiento, se limitaron a establecer que tal aspecto no fue dilucidado por la instancia demandada y en aplicación del principio de congruencia no podía ser resuelto. Tal argumento -a su criterio- carecía de una motivación precisa; **c)** El 26 de febrero de 2014, el SIN notificó la Orden de Fiscalización, mediante cédula a Simón Sung Choe -representante legal de Kointra Limitada (Ltda)-, quien no era parte del proceso, incurriendo en un defecto insuperable; **d)** Las autoridades demandadas pretendieron dar legalidad probatoria a la inspección que erróneamente se produjo en instalaciones de la empresa precitada, en lugar de "...en las dependencias de la contribuyente..." (sic); correspondiendo la nulidad del acto; empero, se lo tuvo por bien hecho, arguyendo que la inspección se hizo con consentimiento y en presencia del administrador; extremo que no desvirtuaba la ilegalidad acusada; **e)** El SIN empleó el método de determinación sobre la base presunta sin cumplir los presupuestos contenidos en los arts. 44 y 45 del Código Tributario Boliviano (CTB); por lo que, aplicó indebidamente las normas; **f)** La administración tributaria limitó la presentación de documentos al año 2010; no obstante a que, la venta de la mercadería se produjo en su mayoría las gestiones 2011 a 2014, impidiéndole arbitrariamente presentar los descargos de dichas gestiones; aspecto que, fue reafirmado por las autoridades demandadas, quienes aseveraron que en la demanda contenciosa no era admisible la presentación de nuevos documentos; consecuentemente, lesionaron el principio de verdad material y su derecho a la petición -según afirma por no cumplir con la exposición de motivos de la negativa-; y, **g)** No podían aplicarse criterios de interpretación diferentes en casos similares, pues se vulneraban la seguridad jurídica, la legalidad e igualdad jurídica; sin embargo, las autoridades demandadas ignoraron la línea jurisprudencial y precedentes de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1280/2019 de 18 de noviembre.

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

Señaló como lesionados sus derechos al debido proceso en sus vertientes de igualdad procesal, aplicación objetiva de la ley y el derecho a la defensa; y, los principios de verdad material, jerarquía normativa y *non bis in ídem*; citando para el efecto los arts. 115, 119, 180 y 410 de la Constitución Política del Estado (CPE).

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

Solicitó se conceda la tutela; y en consecuencia, ordenar se deje sin efecto la Sentencia 226/2018 de 18 de diciembre, disponiendo que las autoridades judiciales demandadas emitan una nueva "...a cuyo efecto se disponga la nulidad de todo lo actuado hasta la emisión de una nueva vista de cargo, debiendo ordenarse de manera expresa que la Administración Tributaria cumpla con sus deberes de investigación, verificación y control de manera objetiva..." (sic).

## **I.2. Audiencia y Resolución de la Sala Constitucional**

Celebrada la audiencia pública el 12 de febrero de 2020, según consta en acta cursante de fs. 2459 a 2462 vta., se produjeron los siguientes actuados:

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

La accionante a través de sus abogados en audiencia, ratificó in extenso los argumentos contenidos en la demanda tutelar y agregó que: **1)** Si bien el representante del SIN alegó que existió una verificación y cruce de información; empero, dicho aspecto no era evidente pues no constaba la cantidad de mercadería que se importó, omisión que revelaba la inobservancia de los requisitos esenciales de la Vista de Cargo; y, **2)** Al no demostrar la cuantía de la mercancía vendida, no se probó la consolidación del hecho generador, no obstante a que la referida mercadería se trataba de bienes muebles sujetos a registro en "...la Alcaldía y las oficinas de Tránsito..." (sic), aspecto que provocó la "...falta de aplicación subjetiva de la Ley..." (sic) y le generó indefensión.

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

Carlos Alberto Egúez Añez, Magistrado de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, mediante informe escrito presentado el 5 de febrero de 2020, que cursa de fs. 1018 a 1023, señaló que: **i)** La Sentencia 226/2018, objeto de la acción tutelar, se pronunció en sujeción estricta a las normas legales que la sostienen y sin provocar lesión alguna a los derechos del impetrante de tutela; **ii)** Sobre la notificación por cédula a Simón Sung Choe, representante de Kointra Ltda., el precitado fallo, analizó la problemática en el primer párrafo de "Vistos de la Sala", concluyendo que dicho extremo no causaba la nulidad, ni afectaba el fondo de la causa; por lo que, carecía de trascendencia; **iii)** Sobre la lesión al debido proceso respecto a la aplicación objetiva de la ley, jerarquía normativa, defensa e igualdad procesal y el principio de verdad material, por inobservancia de los arts. 95 y 100 del CTB y 4 inc. a) de la Ley de Reforma Tributaria -Ley

843 de 20 de mayo de 1986-, se tuvo que la administración tributaria requirió documentación que no fue entregada en su totalidad ni respondida; **iv)** La accionante no demostró que la mercancía correspondiente a las pólizas de importación fueron registradas pero no vendidas, conforme al art. 76 del CTB, concordante con la obligación de llevar una contabilidad adecuada de la empresa, que los arts. 36 y 37 del Código de Comercio (CCom), le imponían a la peticionante de tutela; **v)** Obligación de amplia relevancia para demostrar la situación del negocio y justificar los actos de la empresa sujetos a contabilización en los libros diario, mayor de inventarios, balances y otros, considerados como prueba que no fueron presentados por la demandante de tutela, quien además guardó silencio respecto a dicha información; **vi)** Acerca de la inobservancia del *non bis in ídem* por pretender cobrar dos veces el tributo, tal aspecto no fue reclamado por la accionante en el proceso objeto del análisis; por lo que, no ameritó mayor examen; y, **vii)** La Sentencia 226/2018, respondió a todas las problemáticas denunciadas en la demanda contenciosa administrativa; por lo que, no se lesionaron los derechos alegados; consecuentemente, solicitaron se deniegue la tutela.

Ricardo Torres Echalar, Magistrado de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, no presentó informe ni se apersonó a la audiencia señalada, pese a su legal citación cursante a fs. 989.

### **I.2.3. Informe de los terceros interesados**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), a través de su representante legal, mediante informe de 5 de febrero de 2020, que cursa de fs. 1024 a 1048; y, en audiencia, refirió que: **a)** Se inobservó el art. 33.4 y 5 del Código Procesal Constitucional (CPCo), pues no se identificaron de forma clara los hechos y derechos o garantías presuntamente lesionados. El memorial de acción tutelar era impreciso y carecía de fundamento, no explicaba cómo los actos del Tribunal Supremo de Justicia provocaron las transgresiones acusadas; **b)** Tampoco existía relación de causalidad entre los hechos y la lesión alegados, al respecto la accionante se limitó a transcribir disposiciones legales y precedentes constitucionales, sin relacionarlos lógicamente con las vulneraciones acusadas ni justificar el objeto de su pretensión; por lo que, debió declararse la improcedencia de la acción; **c)** La impetrante de tutela buscaba que la jurisdicción constitucional se convierta en una instancia ordinaria más y que verifique todo lo obrado, confundiendo la acción tutelar con la casación; **d)** En el proceso seguido contra la hoy accionante, el SIN actuó en apego a la norma, emitiendo requerimientos de documentación a la peticionante de tutela, los cuales no fueron respondidos, sin que curse tampoco el libro de compras o el de ventas; por lo que, al no contar con ningún respaldo se efectuó la fiscalización con base presunta -según los arts. 44 y 45 del CTB-; **e)** Los cargos contra la contribuyente -hoy accionante- no fueron desvirtuados en sede administrativa; y, si bien se sostuvo que la mercancía no fue comercializada en la gestión 2010; empero, no la exhibió físicamente, ni

demonstró con respaldos y registros dónde se encontraba la misma, más aún cuando una vez notificada con la Vista de Cargo, podía presentar cualquier descargo que considere conveniente; **f)** La base imponible se determinó de forma correcta, empleando el método conforme a la norma tributaria vigente, sin que el silencio de la contribuyente pueda considerarse una causa para eximirla de lo determinado; **g)** Respecto al principio de verdad material, en ningún momento fue inobservado y desde la notificación la Vista de Cargo, la administrada pudo desvirtuar los hechos conforme a los arts. 76 y 77.I del CTB; considerando que la obligación de probar los hechos constitutivos de los derechos, no recae únicamente sobre la administración tributaria; sino también sobre el contribuyente; **h)** La acusada transgresión del principio *non bis in idem* y la doble tributación, no fueron parte de la Resolución de Recurso Jerárquico; es decir, no era un punto de agravio en impugnación; ergo, no fue objeto de la sentencia y tampoco podía ser resuelta en la vía constitucional en observancia del principio de subsidiariedad; **i)** Sobre la inspección realizada en un domicilio diferente, dicho argumento se analizó y desvirtuó en el punto IV.4 (Fundamentación técnico-jurídica) de la Resolución Jerárquica, estableciendo que en el recurso de alzada no se advirtió dicha queja; por lo que, no era posible que la AGIT se pronuncie en única instancia al respecto. Sin embargo, se tuvo que tal inspección se realizó en el domicilio fiscal registrado en la consulta del padrón y fijado por la contribuyente; adicionalmente, si esta tenía alguna observación pudo efectuarla e incluso introducirla en el Acta de Acciones y Omisiones en lugar de convalidarlo, sobre todo considerando que en la inspección el Auditor de la contribuyente estuvo presente y proporcionó información a la Administración Tributaria, sin objetar el acto en ningún momento; **j)** A través de la acción tutelar, se buscaba impugnar actos del SIN de forma extemporánea; **k)** Era falsa la presunta limitación de pruebas que se pretendió atribuir al SIN, describiéndose los hechos de forma errónea e inobservando el principio de buena fe, pues lejos de tal afirmación el SIN emitió los requerimientos de documentación 13990900035; y, 00121569 y anexo, solicitando información que no fue presentada; **l)** La interpretación realizada, no convenía a los intereses de la parte accionante; no obstante, tal extremo no era suficiente para interponer la acción de amparo constitucional esgrimiendo criterios abstractos e inciertos; **m)** Por lo antedicho, no correspondía la revisión de la actividad interpretativa de la legalidad ordinaria, sin que se hayan cumplido los requisitos jurisprudencialmente establecidos; asimismo, no era factible que la jurisdicción constitucional dilucide temas de fondo que fueron controvertidos y correctamente resueltos por el Tribunal Supremo de Justicia. Razones por las cuales, solicitó declarar la improcedencia de la acción o en su defecto, denegar la tutela al no haberse demostrado las lesiones alegadas.

Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, mediante informe escrito de 6 de febrero de 2020, que cursa de fs. 1050 a 1054 vta.; y, en audiencia, arguyó que: **1)** La acción presentada inobservó el art. 33.4 y 5 del CPCo, correspondiendo que identifique los hechos y derechos o garantías vulnerados; empero, el memorial presentado carecía de fundamentos y precisión; **2)** La

carencia advertida, provocó a la vez que no exista una relación de causalidad entre los hechos y la lesión acusada. La solicitante de tutela se limitó a transcribir disposiciones legales y precedentes constitucionales, sin individualizar cómo la instancia de alzada hubiera causado la lesión de sus derechos; **3)** El Tribunal Constitucional Plurinacional no podía convertirse en un "supra tribunal" con facultades de revisar todo lo obrado en otras jurisdicciones, como si la acción de amparo constitucional fuera un recurso de casación; por lo que, la pretensión de la parte accionante debía ser desestimada; **4)** La ARIT Cochabamba, respondió motivada y fundamentada a los agravios expuestos en el recurso de alzada, evidenciándose que la hoy impetrante de tutela entregó parcialmente la documentación requerida por el SIN; por lo que, realizó la fiscalización con la información proporcionada por terceros a través de un cruce de datos y en ejercicio de las facultades que le confieren los arts. 66 y 100 del CTB, normas que además determinan que la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo; **5)** El SIN cumplió con todas las fases procesales en observancia del debido proceso, enfocando la fiscalización en tres sentidos: Las Declaraciones Únicas de Importación (DUIs) declaradas en el Libro de Compras IVA, la emisión y la no emisión de las facturas; y, las DUIs no declaradas y sin emisión de factura; en tal mérito, la contribuyente hoy peticionante de tutela, no presentó descargos a la Vista de Cargo; **6)** Sobre la depuración de crédito fiscal por apropiación en diferente periodo, se tuvo que los documentos observados correspondían al 29 y 30 de julio de 2010, sin que las operaciones de dichos días pudieran ser determinadas con precisión por falta de presentación de documentación de la entonces recurrente Lahisa Sue Choe Kippes; **7)** La prenombrada, no fue diligente, ni cuidadosa en el proceso, no probó su postura a pesar de que la carga probatoria era suya; **8)** En la acción tutelar, se pretendía sustentar que la ARIT Cochabamba omitió valorar prueba; empero, dicha labor sí se efectuó en sujeción a lo expuesto en el recurso de alzada. Se hizo énfasis en la falta de presentación de descargos tanto ante la entidad recaudadora como en instancia recursiva, descuido que de forma injustificada se procura atribuir a la ARIT Cochabamba para lograr que el Tribunal de garantías valore prueba **"...que no fue presentada en ninguna etapa administrativa y remedie su negligencia..."** (sic [las negrillas nos corresponden]); **9)** La prueba presentada sí fue valorada, dentro de los marcos legales de razonabilidad y equidad, sin omitir arbitrariamente el análisis de los elementos probatorios cursantes en obrados; consecuentemente, no era viable emplear la vía constitucional como mecanismo para subsanar omisiones de la parte accionante; y, **10)** La Resolución de alzada efectuó una correcta interpretación de la norma y tomó en cuenta los antecedentes del proceso, desarrollando los fundamentos técnicos y jurídicos pertinentes para sustentar su pronunciamiento. El apartado II.3 "Análisis Técnico Jurídico" contenía la normativa que sostuvo el pronunciamiento, sin lesionar el debido proceso, ni la aplicación objetiva de la ley, la igualdad de partes, la verdad material, la jerarquía normativa y el derecho a la defensa; y, sin que la demandante de tutela haya demostrado que lesionaron sus derechos, correspondía denegar la tutela.

Nandor Rodrigo Loayza Coro, Gerente Distrital Cochabamba del SIN, mediante informe escrito presentado de 5 de febrero de 2020, que cursa de fs. 1171 a 1181 vta., afirmó que: **i)** La fiscalización se realizó sobre la base cierta sobre la información presentada y declarada voluntariamente por la contribuyente, quien se benefició de un crédito fiscal que no contaba con el respaldo necesario y no correspondía al periodo declarado; por lo que, se realizó la fiscalización sobre base presunta por ingresos no declarados según pólizas de importación no registradas y no respaldadas; **ii)** Habiéndose evidenciado que la contribuyente no declaró la totalidad de las ventas facturadas por el total de sus compras (la importación realizada), se tuvo que existían ventas no declaradas y no facturadas de los periodos en revisión; **iii)** Con base en tales hechos se efectuó la determinación parte sobre base mixta y parte sobre base presunta, emitiéndose la Vista de Cargo y otorgando un plazo de treinta días para que la contribuyente haga uso de su derecho a la defensa y presente descargos o pruebas para desvirtuar los resultados de la fiscalización; sin embargo, no se presentó nada; **iv)** La impetrante de tutela pretendía usar a la jurisdicción constitucional como una instancia más, sin explicar por qué la labor interpretativa contenida en la Sentencia 226/2018, resultaba insuficientemente motivada, arbitraria, incongruente, absurda, ilógica o con error evidente; tampoco individualizó las reglas de interpretación omitidas; **v)** La acción se limitaba a describir hechos presuntamente lesivos atribuidos al SIN y no a la Sentencia precitada; **vi)** Sobre la mención de Simón Sung Choe, aclaró que los simples errores de transcripción no eran causal de nulidad y si bien existió un error al consignar dicho nombre como demandante en los antecedentes, debía considerarse que la Sentencia en todo su contenido identificó claramente a las partes; además de no existir ningún memorial por el cual la parte accionante hubiera solicitado aclaración o enmienda de dicho punto; **vii)** La aplicación del método de determinación sobre base presunta, fue dilucidado tanto en sede administrativa como judicial; por lo que, no correspondía ser reanalizado; **viii)** De la comparación de los datos del Reporte de Pólizas de Importación y los correspondientes a las ventas realizadas durante la gestión 2010, se identificaron diferencias que **"...no fueron explicadas ni desvirtuadas por la contribuyente..."** (sic); por lo que, se presumió la realización de ventas no facturadas ni declaradas, lo que no fue desvirtuado por la contribuyente; y, realizada la inspección ocular en su almacén (sin que cuente con otros domicilios registrados según manifestó el contador de la contribuyente quien estuvo presente en el acto), no se evidenció la existencia de la mercadería importada; **ix)** Sobre tal valoración, la administrada ahora impetrante de tutela, faltaba a la verdad pretendiendo que de forma ilegal la AGIT y el Tribunal Supremo de Justicia valoren la prueba, cuando la misma no fue presentada oportunamente, ni se solicitó la exclusión del acta de inspección; **x)** En respeto a la igualdad de las partes y de conformidad con el art. 77 del CTB, se pueden invocar todos los medios probatorios admitidos en derecho; y, en observancia del art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) los hechos relevantes para la decisión pueden acreditarse por cualquier medio de prueba; correspondiendo que la persona que pretende hacer valer sus derechos pruebe los hechos constitutivos de estos según el art. 76 del

mencionado Código. Tales pruebas se aprecian en sujeción al art. 81 del CTB; **xi)** Con base en las normas precitadas, Lahisa Sue Choe Kippes, tuvo oportunidad de presentar y desvirtuar con prueba válida los reparos en favor del SIN; empero, decidió no presentar los documentos solicitados a través de los requerimientos de documentación 13990900035, 000121569, 00121604 y 14990900084; y, de forma extemporánea y desleal pretende ahora presentar esa documentación como prueba, sin justificar los motivos por los que no los exhibió ante el SIN y sin que conste su existencia o un compromiso previo de presentación; **xii)** La acusada lesión del *non bis in idem* no es evidente pues el SIN expuso con claridad el objeto y causa para la determinación presunta de la deuda y los reparos en favor del Fisco; además, la AGIT estableció que ésta problemática no podía atenderse en aplicación del principio de congruencia; ergo, tampoco correspondía su resolución por el Tribunal Supremo de Justicia, ni en la vía constitucional; **xiii)** Acerca de la debida motivación y fundamentación, la Sentencia 226/2018, observó ambas, precisando las circunstancias y razones de su decisión, sin que se haya evidenciado que no correspondía emplear el método de determinación aplicando la presunción; **xiv)** No existió lesión a los principios de seguridad jurídica y verdad material; y, se respetaron los derechos de la accionante. Los actos administrativos, resoluciones administrativas y judicial, cumplieron con el principio de legalidad y las normas aplicables; razones por las cuales, solicitó se declare la improcedencia de la acción o en su defecto se deniegue la tutela.

#### **I.2.4. Resolución**

La Sala Constitucional Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, mediante la Resolución de 12 de febrero de 2020, cursante de fs. 2463 a 2467 vta., declaró "improcedente" -lo correcto es **denegó**- la tutela impetrada; bajo los siguientes fundamentos: **a)** Respecto a la revisión de la legalidad ordinaria, la jurisprudencia constitucional contenida en varias sentencias como la 1285/2016-S2 de 5 de diciembre, establecieron que la revisión hermenéutica de otros órganos jurisdiccionales requiere el cumplimiento de ciertos requisitos, tiene carácter excepcional y obedece a la evidencia de lesión de derechos fundamentales y garantías constitucionales; por lo que, dicha revisión demanda una carga argumentativa que la accionante no cumplió; **b)** La relación expuesta por la impetrante de tutela carece de motivación y precisión, resultando reiterativa y narrativa. Se limitó a señalar la lesión de derechos y principios sin establecer un nexo de causalidad entre los mismos, el hecho lesivo y la Sentencia 226/2018; adicionalmente, no tomó en cuenta que la jurisdicción constitucional no constituye una instancia casacional; y, **c)** Tampoco se identificaron las reglas de interpretación que presuntamente se hubieran omitido, ni se precisaron los derechos lesionados por el intérprete; y, se realizó una exposición simplemente genérica de la transgresión de derechos, sin explicar con claridad tales infracciones ni sustentar su posición estableciendo un nexo de causalidad entre los hechos, los derechos y la Sentencia precitada, no resultó posible ingresar al análisis de fondo.

## **II. CONCLUSIONES**



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

- II.1.** Resultado del proceso de fiscalización externa correspondiente a la Orden 13990100053 F-7504, empleando los métodos de base cierta conforme al art. 43.I del CTB y base presunta por el concepto de ingresos **no declarados** según pólizas de importación no registradas y no respaldadas. El Gerente Distrital del SIN Cochabamba emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCBBA/DF/VC/00318/2014 de 9 de julio que -entre otros-, señaló que conforme al art. 98 del CTB, la administrada contaba con treinta días -corridos, improrrogables y computables a partir de su notificación- para formular descargos y presentar pruebas referidas a los cargos que le fueron imputados y la calificación preliminar de su conducta fiscal (fs. 15 a 26).
- II.2.** El 4 de noviembre de 2014, mediante Resolución Determinativa 17-02709-14, se estableció -entre otros-, que **"...en el término de prueba (...) la contribuyente CHOE KIPPES LAHISA SUE no aceptó ni canceló la liquidación practicada y tampoco ofreció pruebas de descargo que desvirtúen lo establecido durante la verificación..."** (sic [las negrillas fueron añadidas]). Tras el análisis detallado y la fundamentación fáctica y de hecho, el Gerente Distrital del SIN Cochabamba, resolvió determinar de oficio y por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones tributarias de la ahora impetrante de tutela, correspondientes al tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2010. Asimismo, tras la calificación de la conducta de la contribuyente como omisión de pago, se impusieron sanciones en su contra y se le otorgó el término de veinte días calendario computables desde su notificación, para depositar el total de la deuda tributaria bajo conminatoria de iniciar la ejecución y con la aclaración de las formas y medios de impugnación con los cuales contaba la administrada (fs. 28 a 39).
- II.3.** El 2 de marzo de 2015, a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2015, la ARIT Cochabamba resolvió la impugnación presentada por la ahora accionante, confirmando la Resolución Determinativa cuestionada (fs. 41 a 53 vta.).
- II.4.** El 20 de julio de 2015, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015, la AGIT resolvió el recurso jerárquico de la impetrante de tutela, confirmando la Resolución de Alzada. Sobresale que el 25 de julio de 2013, se notificó a la contribuyente con el requerimiento de documentación 13990900035 y anexo; en análogo sentido, se emitieron y notificaron los Requerimientos 121569 y 121604 solicitando documentación;

sin embargo, según consta en Acta de 15 de agosto de 2013, se "...entregó parcialmente la documentación requerida..." (sic [fs. 54 a 79 vta.]).

**II.5.** El 16 de octubre de 2015, la peticionante de tutela interpuso la demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015, observando que el SIN: **1)** Sostuvo que el hecho generador se materializó debido a que la mercadería no se encontraba en su poder aspecto que era evidente, pues el día de la inspección - hecha en un depósito ajeno según alegó- no se encontraron remanentes; empero, dicho extremo no era equivalente a suponer que la mercancía se comercializó el 2010, pues se vendió con la debida facturación "...durante las gestiones 2011, 2012 y 2013" (sic); **2)** Se afirmó que los hechos y cargos no fueron desvirtuados, sin tomar en cuenta las pruebas que constaban en el "...sistema de registro de la Autoridad Fiscal..." (sic), que pudieron analizarse en aplicación de los arts. 95 y 100 del CTB; por lo que, la administración tributaria **"...no precisaba recurrir a otra fuente de información (Terceros)..."** (el resaltado nos corresponde); ergo, no correspondía esperar que la contribuyente presente descargos por hechos que eran de su conocimiento; **3)** "...es imposible que la mercadería pueda ser comercializada sin la emisión de la factura..." (sic), pues la normativa de los gobiernos municipales establecía como requisito para la inscripción de los vehículos automotores, la presentación de la factura original; pero de manera draconiana el SIN arguyó que el hecho generador se configuró con la entrega de los bienes y no con la factura; y, **4)** Se empleó de forma equívoca el método de determinación sobre base presunta; no obstante a que el SIN pudo extraer de su sistema y del "Sistema RUAT" que las motocicletas importadas en el periodo fiscalizado, se comercializaron en las "...gestiones 2011, 2012, 2013, o 2014..." (sic); y, al no proceder de esa manera, el SIN inobservó el principio de verdad material y los arts. 95 y 100 del CTB (fs. 80 a 88 vta.).

Acusó que, dichos defectos fueron convalidados por la ARIT Cochabamba: **i)** Con un razonamiento parcializado e incongruente con la interpretación de dos artículos referidos, dando a entender que las facultades de investigación de la administración tributaria están limitadas a buscar elementos que perjudiquen al contribuyente y no aquellos que lo benefician; **ii)** La interpretación del art. 4 inc. a) de la Ley 843 fue "...por demás erróneo y arbitrario..." (sic), al pretender validar el proceso de fiscalización arguyendo que el hecho imponible se configuró el año 2010. Bajo tal lógica era inútil presentar las facturas emitidas pues de igual manera se presumía que el bien se entregó primero y la factura se emitió después; **iii)** La realización del hecho generador no se demostró por el SIN, sin que el Acta de Acciones y Omisiones correspondiente a la inspección ocular realizada en un depósito ajeno, constituya prueba suficiente; ergo, la fiscalización efectuada "...es meramente presuntiva..." (sic) y transgredía el principio de verdad material; y, **iv)** Se le exigía dos

veces el pago del tributo por el mismo hecho generador, no obstante a la prueba que acompañó en la demanda contenciosa que -a su criterio- demostraba las gestiones en las que se produjo la venta de la mercadería. Razones por las cuales solicitó declarar probada la demanda y revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015 (fs. 80 a 88 vta.).

- II.6.** El 18 de diciembre de 2018, las autoridades ahora demandadas, mediante Sentencia 226/2018, declararon improbadamente la demanda contenciosa administrativa descrita en la Conclusión precedente, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015; estableciendo que: **a)** Con base en el art. 2 de la Ley 843 que determinaba qué debía considerarse como venta; y, el 72 del CTB en relación al 2 inc. b) del Decreto Supremo (DS) 21532 de 28 de febrero de 1987, se tuvo que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la facturación o entrega del bien **lo que ocurra primero**; **b)** La administración tributaria solicitó documentación (Declaraciones Juradas Formularios 200 y 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA y al Crédito Fiscal IVA, comprobantes de ingreso y egreso, pólizas de importación DUI adjuntando comprobante de pago de impuesto, factura comercial de importación, manifiesto internacional de carga, contratos de seguros, reaseguros, contratos de alquiler y/o anticresis, medios fehacientes de pago), **documentación que fue entregada en parte** por la contribuyente que presentó: Las declaraciones juradas referidas, Libros de Compras y Ventas, Facturas de Ventas, Facturas - Pólizas de Compra por los periodos observados; **c)** La inspección ocular se realizó en el domicilio fiscal de la contribuyente, donde los servidores públicos fueron atendidos por su contador, quien lejos de observar o afirmar un error respecto al lugar, brindó detalles sobre la actividad principal de la administrada -hoy accionante-, manifestando que era la importación y comercialización de motocicletas; **d)** Por requerimiento 00121569 y anexo notificados a la administrada hoy impetrante de tutela, el 25 de septiembre de 2013, el SIN pidió: Información de Inventarios de todos los productos que comercializa, Kardex de Inventarios 2010, Estados Financieros 2009 y 2010 y Balance de Comprobación de Sumas y Saldos a nivel analítico, documentación que **no fue presentada**; **e)** El SIN advertido de la existencia de pólizas de importación registradas en el Libro de Compras IVA; pero no respaldadas ni facturadas; así como pólizas que no fueron registradas en dicho libro, en uso de sus facultades previstas en los arts. 95 y 100 del CTB "...procedió a obtener mayor información del periodo fiscalizado... por otros medios, a través de terceros Aduana Nacional, inspección ocular y levantamiento de información..." (sic [las negrillas fueron añadidas]). Información que sumada a la inexistencia de la mercadería, el Balance de Resultados de 31 de diciembre de 2010 y debido a que la principal actividad de la contribuyente era la importación y comercialización de motocicletas,

permitió deducir que la mercancía consistente en los aludidos vehículos, fue comercializada; y, con base en **la fórmula de Margen de Utilidad Presunta se determinó el costo** de la mercancía. Tales hechos permitieron **deducir la existencia y cuantía de la deuda tributaria sobre base presunta** según los arts. 44 y 45 del CTB; **f)** La contribuyente no demostró en ningún momento, ni desvirtuó tales cargos, conforme al art. 76 del mismo cuerpo legal; no obstante a que, de acuerdo a los arts. 36 y 37 del CCom la contabilidad de la empresa debía ser adecuada y demostrar la situación del negocio, justificando sus actos sujetos a contabilización; consecuentemente, era obligatorio llevar Libro Diario, Mayor, Inventarios y Balances encuadrados y notariados; lo que, no ocurrió en el presente caso; **g)** En el caso de análisis, según constaba en las DUIs, el dominio de la mercancía importada correspondía a Lahisa Sue Choe Kippes hasta que transfirió dicho dominio; en tal mérito, al momento de entrega del bien y conforme al art. 4 inc. a) de la Ley 843, se perfeccionó el hecho generador. A tal efecto, no era obligatoriamente necesario que tal entrega se respalde con la factura, pues su no emisión no equivalía a que la venta no se realizó ni probaba que no se configuró el hecho, máxime cuando la transferencia del dominio no se desvirtuó, no se exhibió la mercadería físicamente, no se respaldó su destino; aspectos que, evidenciaron que la AGIT actuó correctamente; **h)** La base imponible se determinó de forma correcta, empleándose el método de determinación en aplicación y de conformidad con la norma tributaria vigente, pues pese a las reiteradas solicitudes de información del SIN, la contribuyente no presentó toda la documentación requerida, guardó silencio y no desvirtuó las determinaciones de la administración tributaria; aunque se encontraba habilitada para hacerlo desde su notificación con la Vista de Cargo; empero, se limitó a cuestionar que el SIN pudo determinar el hecho generador acudiendo al Gobierno Autónomo Municipal; **i)** Al no encontrarse la impetrante de tutela en poder de la mercadería, tampoco contaba con documentos de respaldo correspondientes a las pólizas de importación; por lo que, fue necesario aplicar el método de determinación con base presunta, **sin que se evidencie su erróneo uso, ni la lesión a derechos y garantías del debido proceso, el derecho a la defensa o la aplicación objetiva de la ley durante el proceso y la instancia recursiva**; más aun considerando que desde el inicio de la fiscalización tuvo conocimiento de los actuados y pudo asumir defensa conforme a derecho; **j)** Respecto al principio de **verdad material** la administración tributaria no incurrió en su transgresión; toda vez que, existían datos e información que sustentan la deuda tributaria y fueron comunicados a la contribuyente desde su notificación con la Vista de Cargo, sin que los haya desvirtuado conforme a los arts. 76 y 77.I del CTB, en cuyo mérito quien pretende hacer valer sus derechos debe probar los hechos constitutivos de los mismos, obligación que no solo alcanza a la administración tributaria; sino también a la contribuyente, quien no demostró los hechos que hacían a su derecho; **k)** La AGIT, no conculcó normas legales, ni lesionó derechos, principios y garantías al ratificar el recurso de alzada; al contrario, actuó en

apego a las normas aplicables al caso; y, **I**) La AGIT no dilucidó la lesión del *non bis in ídem*; consecuentemente en aplicación del principio de congruencia, no ameritó su consideración y resolución. Razones por las que se concluyó que la AGIT obró conforme a la norma tributaria y observó los derechos y garantías de la peticionante de tutela, correspondiendo confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015 (fs. 4 a 13).

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La accionante a través de sus representantes legales señaló como lesionados sus derechos al debido proceso en sus vertientes de igualdad procesal, aplicación objetiva de la ley y el derecho a la defensa; y, los principios de verdad material, jerarquía normativa y *non bis in ídem*; toda vez que, la Resolución Determinativa 17-02709-14 de 4 de noviembre de 2014, fue emitida por el SIN -según afirmó- con una serie de irregularidades, confirmadas por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2015 de 2 de marzo; la de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015 de 20 de julio; y, la Sentencia 226/2018 de 18 de diciembre, emitida por las autoridades ahora demandadas, quienes convalidaron las ilegalidades denunciadas indebidamente.

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

#### III.1. La adecuada fundamentación y motivación de las resoluciones como elementos de la garantía del debido proceso

La jurisprudencia constitucional boliviana, ya desde sus inicios determinó que el derecho al debido proceso, **exige que toda resolución esté debidamente fundamentada**; entendimiento cuyo desarrollo se encuentra desglosado y sintetizado en la SCP 0014/2018-S2 de 28 de febrero, de la forma que sigue: "*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*

<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".

*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.*

*(...)*

*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*

---

<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".

<sup>3</sup> El 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 lo 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".

<sup>4</sup> El 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

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>-

(...)

**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.**

---

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 sí, 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".

<sup>5</sup> El 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".

Ahora bien, la jurisprudencia precedentemente citada debe ser complementada a partir de la **relevancia constitucional** que tenga la alegada arbitraria o insuficiente fundamentación y motivación de las resoluciones, es decir, que **deberá analizarse la incidencia de dicho acto supuestamente ilegal en la resolución que se está cuestionando a través de la acción de amparo constitucional; pues, si no tiene efecto modificadorio en el fondo de la decisión, la tutela concedida por este Tribunal únicamente tendría como efecto el que se pronuncie una nueva resolución con el mismo resultado;** consiguientemente, a partir de una interpretación previsor, **si bien la arbitraria o insuficiente fundamentación, aún carezca de relevancia, deberá ser analizada por el Tribunal Constitucional Plurinacional; empero, corresponderá denegar la tutela por carecer de relevancia constitucional, con la aclaración que este entendimiento es únicamente aplicable a la justicia constitucional que no exigirá para efectuar el análisis, que la o la accionante cumpla con carga argumentativa alguna”.**

### **III.2. La actividad probatoria en materia tributaria y las reglas del debido proceso que la rigen**

El debido proceso puede entenderse de forma general a partir del contenido de la SCP 0094/2015-S1 de 13 de febrero, que detalló: “...los elementos o derechos que lo componen, a partir de la interpretación sistemática, axiológica y teleológica de los arts. 115.II, 117.I y II; y, 180 en relación al 13 de la Norma Suprema, se concluye que el debido proceso, constituido en la mayor garantía constitucional de la administración de justicia, lleva inmerso en su núcleo una gran cantidad de derechos y garantías, como ser: 1) **Derecho a la defensa;** 2) Derecho al juez natural e imparcial; 3) Garantía de presunción de inocencia; 4) Derecho a ser asistido por un traductor o intérprete; 5) Derecho a un proceso público; 6) Derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo razonable; 7) Derecho a recurrir; 8) **Derecho a la legalidad de la prueba;** 9) Derecho a la igualdad procesal de las partes; 10) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable; 11) Derecho a la congruencia entre acusación y condena, de donde se desprende el derecho a una debida fundamentación y motivación de los fallos judiciales; 12) La garantía del non bis in idem; 13) Derecho a la valoración razonable de la prueba; 14) derecho a la comunicación previa de la acusación; 15) Concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; 16) Derecho a la comunicación privada con su defensor; y, 17) Derecho a que el Estado le otorgue un defensor proporcionado por el Estado cuando el imputado no tuviere medios o no nombrare un defensor particular.



*No obstante, debe tomarse en cuenta que el cúmulo de derechos previamente enumerados, no se constituyen en un parámetro limitativo del campo de protección que abarca el debido proceso, sino que permiten establecer el contenido expansivo de aquellos otros derechos que en el tiempo, y de acuerdo a las nuevas necesidades de la sociedad cambiante, puedan desprenderse de ellos” (las negrillas y el subrayado nos corresponden).*

Por su parte las SSCC 1674/2003-R, 0119/2003-R, 1276/2001-R y 0418/2000-R, entre muchas otras, definieron al debido proceso de la siguiente manera: *“...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y **la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.** Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y **constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales”** (las negrillas nos corresponden).*

Bajo tales razonamientos la SCP 1642/2010-R de 15 de octubre, desarrolló las reglas del debido proceso vigentes para la actividad probatoria aplicable a las causas de naturaleza administrativa tributaria, a cuyo efecto empleó el contenido del art. 81 del CTB, arribando a las siguientes conclusiones: *“...debe precisarse que el art. 81 del CTB, disciplina de forma expresa la apreciación, pertinencia y **oportunidad para la presentación de la prueba, estableciéndose de forma expresa las siguientes reglas a seguirse: 1) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de pertinencia y ; 2) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de oportunidad;** en este caso, es decir para la observancia del criterio de oportunidad y de acuerdo a una interpretación gramatical, se tiene que el art. 81.2 del CTB, regula dos supuestos concretos: **a) Establece que deberá rechazarse los medios probatorios que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y b) Deberán ser también rechazadas aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, en ese contexto, utilizando los criterios***

hermenéuticos 'sistémico' y 'teleológico' para la interpretación de la última parte del art. 81 del CTB, se tiene que por mandato de esta disposición, **de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los siguientes aspectos: a) pruebe que la omisión no fue por causa propia; y b) cumpla con el juramento 'de reciente obtención', presupuestos procedimentales que no constituyen simples formalidades sino por el contrario implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4 inc. j) de la LPA, principio que forma parte de las reglas de un debido proceso en sede administrativa.**

(...)

Lo expresado anteriormente implica la formulación del siguiente postulado: **El sujeto pasivo está facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 del CTB, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la Resolución Determinativa, no fue por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida.**

Ahora bien, por lo expresado se establece que **si no concurren los presupuestos antes indicados, opera la preclusión**, razón por la cual la prueba presentada en etapa recursiva deberá ser rechazada, en este orden de ideas, es preciso señalar además que el principio de informalismo, no puede modificar los efectos de esta preclusión...

(...)

Por lo expresado precedentemente, **se colige que el principio de informalismo reconocido por el art. 4 inc. 1) de la LPA, no puede aplicarse en la preclusión de la etapa probatoria, porque el ofrecimiento de pruebas cumpliendo los postulados propios del art. 81 del CTB, no son simples exigencias formales no esenciales por parte del administrado, sino más bien, son presupuestos procedimentales cuyos postulados, en el marco del respeto a las reglas del debido proceso deben ser cumplidos de forma inequívoca por el sujeto pasivo de obligaciones tributarias**"(las negrillas corresponden al texto original).

### III.3. Análisis del caso concreto

Acusó la lesión de sus derechos al debido proceso en sus vertientes de igualdad procesal, aplicación objetiva de la ley y el derecho a la defensa; y, los principios de verdad material, jerarquía normativa y *non bis in ídem*; toda vez que, como resultado de la Orden de Fiscalización 13990100053 F-7504 y culminado el proceso de fiscalización (Conclusión II.1), se emitió en contra suya la Resolución Determinativa 17-02709-14 de 4 de noviembre de 2014 (Conclusión II.2), que fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2015 de 2 de marzo (Conclusión II.3); contra la cual presentó el recurso jerárquico resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015 de 20 de julio, ratificando la Resolución de alzada (Conclusión II.4). Considerándose agraviada, presentó la demanda contencioso administrativa (Conclusión II.5) que culminó con la Sentencia 226/2018 de 18 de diciembre -notificada el 17 de julio de 2019-, declarando improbadamente la demanda y manteniendo -por consecuencia- firme la citada Resolución Determinativa (Conclusión II.6).

En tales circunstancias, acusó que: **1)** El SIN no aplicó debidamente los principios de objetividad, legalidad, jerarquía normativa y verdad material para identificar con certeza el perfeccionamiento del hecho imponible. Así no hizo uso de sus facultades técnicas e investigativas para recabar prueba indubitable (acudiendo a su sistema informático o al "...Organismo de Tránsito, el RUAT de las Alcaldías municipales, SOAT, etc..." [sic]); lo que -a su parecer-, vició de nulidad "aquella resolución" (sic) provocando una inversión de la carga probatoria que la obligaba a demostrar la inexistencia del mencionado hecho; no obstante, no se probó que se produjo. Deficiencia que no fue corregida en la vía de impugnación administrativa; y, que fue convalidada por las autoridades demandadas; **2)** Se le impuso una sanción sobre base presunta por la totalidad de mercancía, suponiendo de forma arbitraria que se comercializó el 2010; empero, las ventas se efectuaron en gestiones posteriores pagando los tributos pertinentes -por lo que consideró ser víctima de doble tributación en transgresión del *non bis in ídem*, conforme a los elementos probatorios que presentó; sin embargo, las autoridades demandadas en su pronunciamiento, se limitaron a establecer que tal aspecto no fue dilucidado por la instancia demandada y en aplicación del principio de congruencia no podía ser resuelto. Tal argumento -a su criterio- carecía de una motivación precisa; **3)** El 26 de febrero de 2014, el SIN notificó la Orden de Fiscalización, mediante cédula a Simón Sung Choe -representante legal de Kointra Ltda-, quien no era parte del proceso, incurriendo en un defecto insuperable; **4)** Las autoridades demandadas pretendieron dar legalidad probatoria a la inspección que erróneamente se produjo en instalaciones de la empresa precitada, en lugar de "...en las dependencias de la contribuyente..." (sic); correspondiendo la nulidad del acto. Empero, se lo tuvo por bien hecho, arguyendo que la inspección se hizo con consentimiento y en presencia del administrador; extremo que no desvirtuaba la ilegalidad acusada; **5)** El SIN empleó el método de

determinación sobre base presunta sin cumplir los presupuestos contenidos en los arts. 44 y 45 del CTB; por lo que, aplicó indebidamente las normas; **6)** La administración tributaria limitó la presentación de documentos al año 2010; no obstante a que, la venta de la mercadería se produjo en su mayoría las gestiones 2011 a 2014, impidiéndole arbitrariamente presentar los descargos de dichas gestiones; aspecto que, fue reafirmado por las autoridades demandadas, quienes aseveraron que en la demanda contenciosa no era admisible la presentación de nuevos documentos; consecuentemente, lesionaron el principio de verdad material y su derecho a la petición -según afirma por no cumplir con la exposición de motivos de la negativa-; y, **7)** No podían aplicarse criterios de interpretación diferentes en casos similares, pues se lesionaban la seguridad jurídica, la legalidad e igualdad jurídica; sin embargo, las autoridades demandadas ignoraron la línea jurisprudencial y precedentes de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1280/2019 de 18 de noviembre.

Bajo ese contexto, se advierte una falta de técnica argumentativa que conlleva al desorden, la falta de capacidad sintética y de concreción en los argumentos, la reiteración de problemáticas que ya fueron resueltas por la Autoridad de Impugnación Tributaria y la exposición de hechos presuntamente lesivos nuevos, que no fueron conocidos por la administración tributaria ni por la autoridad precitada como la identificada en el numeral 7 del párrafo precedente que hace al reclamo genérico de la falta de aplicación de un precedente contenido en una resolución jerárquica de la AGIT emitida el 2019 (con posterioridad a que el SIN se pronuncie el 2014 y la AGIT resuelva su caso el 2015); asimismo, los reclamos no sólo alcanzan la Sentencia que resolvió la demanda contencioso administrativa que agotó la vía ordinaria; sino que, se acusan actos y hechos presuntamente lesivos causados por el SIN que **no es la parte demandada a través de la presente acción** -reflejados en los numerales 1, 3 y 5 del anterior párrafo-, que aparentemente: no identificó con certeza el perfeccionamiento del hecho imponible y no hizo uso de sus facultades técnicas e investigativas para recabar prueba indubitable; notificó la Orden de Fiscalización mediante cédula a Simón Sung Choe quien no era parte del proceso, incurriendo en un defecto insuperable; y, empleó el método de determinación sobre base presunta sin cumplir los presupuestos contenidos en los arts. 44 y 45 del CTB; por lo que, aplicó indebidamente las normas.

A partir de ello, es pertinente recordar a la impetrante de tutela que, la acción de amparo constitucional "...tendrá lugar contra los actos u omisiones ilegales o indebidos de los servidores públicos, o de persona individual o colectiva, que restrinjan, supriman, o amenacen restringir o suprimir los derechos reconocidos por la Constitución y la ley" (art. 128 de la CPE) y **"...siempre que no exista otro medio o recurso legal para la protección inmediata** de los derechos y garantías restringidos,

suprimidos o amenazados" (art. 129.I de la CPE), disposiciones que son concordantes con los arts. 53.1 y 54.I del CPCo y que expresamente establecen que las supuestas lesiones a los derechos fundamentales y garantías constitucionales deben ser reparadas **previamente en la jurisdicción ordinaria, a través de la utilización de otro medio o recurso legal.**

Es bajo este entendido que se ha configurado el principio de subsidiariedad tan ampliamente desarrollado por la jurisprudencia constitucional, existiendo reglas y sub reglas de improcedencia de esta acción tutelar, entre las se contempla la imposibilidad de que éste Tribunal, se pronuncie directamente acerca de una problemática, cuando las autoridades judiciales o administrativas no han tenido la posibilidad de manifestarse sobre el asunto, porque la parte no ha utilizado un medio de defensa para exponer sus reclamos. De tal manera, es menester recordar que en la protección de los derechos fundamentales, la acción de amparo constitucional, tiene carácter **subsidiario** porque no es posible utilizarla si es que previamente no se agotó la vía ordinaria de defensa; y, **supletorio** porque viene a reparar y reponer las deficiencias de esa vía ordinaria; es decir, que **cuando los derechos o garantías de quien solicita tutela, no fueron reparados pese a ser expuestos los hechos y actos lesivos ante las autoridades jurisdiccionales o administrativas** pertinentes, sin que se haya restituido o reparado la vulneración; no correspondiendo emplearse ésta vía constitucional como una instancia de apelación o casación, para revisar absolutamente todo lo obrado o exponer nuevos hechos o actos presuntamente lesivos que nunca fueron reclamados, pues de atenderse a problemáticas que no fueron planteadas en los momentos y vías pertinentes, se desnaturalizaría esta acción tutelar. Razón por la cual, las problemáticas contenidas en los numerales 1, 3, 5 y 7, no ameritarán mayor análisis.

Siguiendo este razonamiento, e identificada la problemática planteada, es necesario igualmente aclarar que la revisión excepcional de las determinaciones asumidas en vía administrativa, **se efectúa a partir de la última resolución**; por cuanto, la accionante tuvo la posibilidad de revisar, modificar y/o anular las determinaciones asumidas por las autoridades de menor jerarquía a través de los mecanismos de defensa que activó. Bajo ese contexto, se advierte que la Resolución Determinativa 17-02709-14 fue impugnada en la vía administrativa, lo que provocó la emisión la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2015, confirmada tras una nueva refutación -de la impetrante de tutela- a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015; por lo que, la accionante considerándose agraviada, presentó la demanda contencioso administrativa que culminó con la Sentencia 226/2018; correspondiendo el examen a partir de esta última decisión pues a través de ella se agotó la vía ordinaria.

Ahora bien, a efectos de determinar si ciertamente se produjeron las lesiones alegadas, conviene efectuar un análisis detallado de los parámetros de la demanda contencioso administrativa y la Sentencia 226/2018.

Bajo tales razonamientos, se tiene que la solicitante de tutela interpuso la demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015, observando que el SIN: Supuso que la mercadería se comercializó el 2010, hecho que no era sostenible por la inspección practicada en un depósito ajeno pues la venta facturada se produjo el 2011, 2012 y 2013; no tomó en cuenta las pruebas que constaban en el "...sistema de registro de la Autoridad Fiscal..." (sic), que pudieron analizarse en aplicación de los arts. 95 y 100 del CTB; de manera draconiana arguyó que el hecho generador se configuró con la entrega de los bienes y no con la factura; empleó de forma equívoca el método de determinación sobre base presunta, pues pudo extractar de su sistema y del "Sistema RUAT" la fecha de comercialización de la mercancía en las "...gestiones 2011, 2012, 2013, o 2014..." (sic); y, al no proceder de esa manera, el SIN inobservó el principio de verdad material. Defectos que, fueron convalidados por la ARIT:

**i)** Con un razonamiento parcializado e incongruente con la interpretación de los arts. 95 y 100 del CTB, dando a entender que las facultades de investigación de la administración tributaria están limitadas a buscar elementos que perjudiquen al contribuyente y no aquellos que lo benefician. Sobre el tópico, la Sentencia 226/2018, señaló que la base imponible se determinó de forma correcta, empleándose el método de determinación en aplicación y de conformidad con la norma tributaria vigente, pues pese a las reiteradas solicitudes de información del SIN, la contribuyente no presentó toda la documentación requerida, guardó silencio y no desvirtuó las determinaciones de la administración tributaria; aunque se encontraba habilitada para hacerlo desde su notificación con la Vista de Cargo. En tal mérito, la administración tributaria, en uso de sus facultades previstas en los arts. 95 y 100 del CTB, realizó actos investigativos sobre el periodo fiscalizado [conforme se detallará en el subsiguiente párrafo a tiempo de analizar el inciso iii)], concluyendo que la AGIT, no conculcó normas legales, ni lesionó derechos, principios y garantías al ratificar el recurso de alzada; al contrario, actuó en apego a las normas aplicables al caso.

**ii)** La interpretación del art. 4 inc. a) de la Ley 843 fue "... por demás erróneo y arbitrario..." (sic), al pretender validar el proceso de fiscalización arguyendo que el hecho imponible se configuró el año 2010. La Sentencia 226/2018, señaló sobre el tópico, que con base en el art. 2 de la Ley 843 que determinaba qué debía considerarse como venta; y, el 72 del CTB en relación al 2 inc. b) del DS 21532, se tuvo que el hecho imponible se perfecciona en el momento de la facturación o entrega del

bien **lo que ocurra primero**. En el caso de análisis, según constaba en las DUIs, el dominio de la mercancía importada correspondía a Lahisa Sue Choe Kippes hasta que transfirió dicho dominio; en tal mérito, al momento de entrega del bien y conforme al art. 4 inc. a) de la Ley 843, se perfeccionó el hecho generador. A tal efecto, no era obligatoriamente necesario que tal entrega se respalde con la factura, pues su no emisión no equivalía a que la venta no se realizó ni probaba que no se configuró el hecho, máxime cuando **la transferencia del dominio no se desvirtuó, no se exhibió la mercadería físicamente, no se respaldó su destino;** aspectos que, evidenciaron que la AGIT actuó correctamente.

La Administración Tributaria solicitó documentación (Declaraciones Juradas Formularios 200 y 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA y al Crédito Fiscal IVA, comprobantes de ingreso y egreso, pólizas de importación DUI adjuntando comprobante de pago de impuesto, factura comercial de importación, manifiesto internacional de carga, contratos de seguros, reaseguros, contratos de alquiler y/o anticresis, medios fehacientes de pago, **documentación que fue entregada en parte** por la contribuyente que presentó: Las declaraciones juradas referidas, Libros de Compras y Ventas, Facturas de Ventas, Facturas - Pólizas de Compra por los periodos observados; por requerimiento 00121569 y anexo notificados a la administrada hoy accionante, el 25 de septiembre de 2013, el SIN pidió: Información de Inventarios de todos los productos que comercializa, Kardex de Inventarios 2010, Estados Financieros 2009 y 2010 y Balance de Comprobación de Sumas y Saldos a nivel analítico, documentación que **no fue presentada**.

Al no encontrarse la impetrante de tutela en poder de la mercadería ni contar con documentos de respaldo correspondientes a las pólizas de importación, fue necesario aplicar el método de determinación con base presunta, sin que se evidencie su erróneo uso, ni la lesión a derechos y garantías del debido proceso, el derecho a la defensa o la aplicación objetiva de la ley durante el proceso y la instancia recursiva; más aún, considerando que desde el inició de la fiscalización tuvo conocimiento de los actuados y pudo asumir defensa conforme a derecho.

iii) La realización del hecho generador no se demostró por el SIN, sin que el Acta de Acciones y Omisiones correspondiente a la inspección ocular realizada en un depósito ajeno, constituya prueba suficiente; ergo, la fiscalización efectuada "...es meramente presuntiva..." (sic) y transgredía el principio de verdad material. Al respecto, la Sentencia 226/2018, estableció que el SIN advertido de la existencia de pólizas de importación registradas en el Libro de Compras IVA; pero no respaldadas ni facturadas; así como pólizas que no fueron registradas en dicho libro, en uso de sus facultades previstas en los arts. 95 y 100 del CTB **"...procedió a obtener mayor información del periodo fiscalizado (...)** por otros medios, a través de terceros Aduana Nacional,

**inspección ocular y levantamiento de información...**" (sic [las negrillas fueron añadidas]).

A tal información se agregó la inexistencia de la mercadería, el Balance de Resultados de 31 de diciembre de 2010 y debido a que la principal actividad de la contribuyente era la importación y comercialización de motocicletas; dicha información, permitió deducir que la mercancía consistente en los aludidos vehículos, fue comercializada; consecuentemente, con base en la fórmula de Margen de Utilidad Presunta se determinó el costo de la mercancía. Tales hechos permitieron deducir la existencia y cuantía de la deuda tributaria sobre base presunta según los arts. 44 y 45 del CTB; es decir, que **la realización del hecho generador no se respaldó únicamente con base en el Acta de Acciones y Omisiones; sino que tal información se cruzó con otros datos**, como el Balance de Resultados, los datos obtenidos de la Aduana Nacional y el levantamiento de información.

En contraparte, la información obtenida a través de las pruebas precitadas no fue desvirtuada por la contribuyente no demostró en ningún momento, tampoco refutó los cargos, conforme al art. 76 del mismo cuerpo legal. Adicionalmente; de acuerdo a los arts. 36 y 37 del CCom, era su obligación llevar una contabilidad adecuada (Libro Diario, Mayor, Inventarios y Balances encuadernados y notariados) que hubiera permitido demostrar la situación de su negocio, justificando sus actos sujetos a contabilización; sin embargo, la **inobservancia de esa obligación**, conllevó a la ausencia de tal información.

Por otra parte, respecto a la inspección ocular realizada en un almacén ajeno, las autoridades ahora demandadas, refirieron que se realizó en el domicilio fiscal de la contribuyente, donde los servidores públicos fueron atendidos por su contador, quien lejos de observar o afirmar un error respecto al lugar, brindó detalles sobre la actividad principal de la administrada -hoy accionante-, manifestando que era la importación y comercialización de motocicletas.

Respecto al principio de **verdad material**, la Sentencia 226/2018, estableció que la administración tributaria no incurrió en su transgresión; toda vez que, existían datos e información que sustentan la deuda tributaria y fueron comunicados a la contribuyente desde su notificación con la Vista de Cargo, sin que los haya desvirtuado. Adicionalmente, conforme a los arts. 76 y 77.I del CTB, quien pretende hacer valer sus derechos debe probar los hechos constitutivos de los mismos, obligación que no solo alcanza a la administración tributaria; sino también a la contribuyente, quien no demostró los hechos que hacían a su derecho.

**iv)** Se le exigía dos veces el pago del tributo por el mismo hecho generador, no obstante a la prueba que acompañó **en la demanda**



**contenciosa** que -a su criterio- demostraba las gestiones en las que se produjo la venta de la mercadería. La Sentencia 226/2018 determinó que la AGIT no dilucidó la lesión del *non bis in ídem*; consecuentemente en aplicación del principio de congruencia, no ameritaba que tal extremo se considere y resuelva en la demanda contenciosa. Razones por las que se concluyó, que la AGIT obró conforme a la norma tributaria y observó los derechos y garantías de la ahora accionante, correspondiendo confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2015.

De lo antedicho se establece que **existe un pronunciamiento por parte de las autoridades demandadas sobre los puntos cuestionados** en la demanda contencioso administrativa. En tal sentido, de la revisión de los antecedentes y conforme al Fundamento Jurídico III.1, se evidencia que la cuestionada Resolución, contiene una debida fundamentación y motivación de las razones por las cuales confirmó la resolución jerárquica; en tal mérito, explicó con base en fundamentos de hecho y derecho el por qué de haberse concluido que tanto el SIN como la AGIT actuaron de forma correcta; y tanto es así, que la misma solicitante de tutela, reiteró las razones referidas, a tiempo de constituir la presente acción de defensa. En tal mérito se tiene que:

### **Sobre la problemática contenida en el numeral 2)**

Acusó que se le impuso una sanción sobre base presunta por la totalidad de mercancía, suponiendo de forma arbitraria que se comercializó el 2010; empero, las ventas se efectuaron en gestiones posteriores pagando los tributos pertinentes. Esta observación fue resuelta de forma fundada y debidamente motivada por las autoridades demandadas; en tal sentido, conforme al análisis precedente contenido bajo el acápite "iii)" del presente análisis, se estableció que la determinación fue correcta, describiendo los elementos probatorios, argumentos y normativa que sustentó la conclusión que la mercadería fue comercializada. Además, se esclareció que la inspección ocular consentida por el auditor de Lahisa Sue Choe Kippes no era el único medio probatorio que sustentaba la determinación, pruebas que no fueron desvirtuadas a lo largo de todo el proceso de fiscalización y determinación. En contraparte, los argumentos *ad contrario* que sostuvo la contribuyente -hoy impetrante de tutela-, no fueron demostrados de ninguna manera.

Asimismo, se tuvo que el SIN realizó adecuadamente su labor investigativa y en ese mérito, **en primer lugar** buscó obtener información (que podía beneficiar tanto al SIN como a la administrada) de la propia contribuyente; sin embargo, por un incumplimiento de sus propios deberes contables establecidos en el Código de Comercio, Lahisa Sue Choe Kippes, **no presentó** de forma completa la información, generando su propia indefensión. Adicionalmente, no presentó descargos

durante el proceso de fiscalización y determinación (conforme se tiene de las Conclusiones II.1 y II.2).

Por otra parte, si bien se advierte la presentación de prueba en la demanda contencioso administrativa, conforme al Fundamento Jurídico II.2 del presente fallo constitucional, no se evidencia que la misma cumpla con el art. 81 del CTB respecto a la oportunidad de su presentación; y, si bien se alegó que la prueba igualmente se presentó en vía recursiva, tampoco es posible evidenciar objetivamente que a tal efecto la impetrante de tutela haya dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación; por lo que, **no se advierte lesión al debido proceso por falta de fundamento, motivación o arbitrariedad de la decisión, tampoco se tiene por conculcado el principio de aplicación objetiva de la ley.**

Respecto a la acusación de ser víctima de doble tributación en transgresión del *non bis in ídem*, conforme a los elementos probatorios que presentó **en la demanda contencioso administrativa**; las autoridades demandadas en su pronunciamiento; y, como bien afirmó la accionante, establecieron que tal aspecto no fue dilucidado por la instancia demandada y en aplicación del principio de congruencia no podía ser resuelto; si bien dicho argumento, a su parecer carece de una motivación precisa; empero, se encuentra suficientemente fundamentado, pues se sustenta en el principio de congruencia que a su vez es concordante con el principio de preclusión; en cuyo mérito, al no haber sido denunciada la transgresión en la instancia de impugnación administrativa, **resultaba incongruente** que las autoridades demandadas se pronuncien al respecto; en razón de conservar la coherencia externa de su pronunciamiento.

Consecuentemente, **no se advierte lesión al principio *non bis in ídem*** y no corresponderá su tutela.

#### **Respecto al numeral 4)**

La solicitante de tutela señaló que las autoridades demandadas pretendieron dar legalidad probatoria a la inspección que erróneamente se produjo en instalaciones de otra empresa; correspondiendo la nulidad del acto. Empero, se lo tuvo por bien hecho, arguyendo que la inspección se hizo con consentimiento y en presencia del administrador; extremo que no desvirtuaba la ilegalidad acusada.

En tal sentido, la Sentencia 226/2018, **contiene la debida motivación y fundamentación** -detallada en el punto "iii)" del presente análisis-; argumentos que fueron reiterados por la impetrante de tutela, evidenciándose que dicho acto se realizó en el domicilio fiscal de la contribuyente, donde los servidores públicos fueron atendidos por su

contador, quien lejos de observar o afirmar un error respecto al lugar, brindó detalles sobre la actividad principal de la administrada -hoy accionante-, manifestando que era la importación y comercialización de motocicletas, entre otros datos. Aseveraciones que coinciden con el contenido del Acta de Acciones y Omisiones, que además demuestra que el mencionado contador, afirmó que la contribuyente no contaba con otros domicilios fiscales; por lo que, **tampoco se advierte arbitrariedad en el pronunciamiento.**

### **En relación al numeral 6)**

Se acusó que la Administración Tributaria limitó la presentación de documentos al año 2010; no obstante a que, la venta de la mercadería se produjo en su mayoría las gestiones 2011 a 2014, impidiéndole arbitrariamente presentar los descargos de dichas gestiones; aspecto que, fue reafirmado por las autoridades demandadas, quienes aseveraron que en la demanda contenciosa no era admisible la presentación de nuevos documentos; consecuentemente, lesionaron el principio de verdad material y su derecho a la petición -según afirma por no cumplir con la exposición de motivos de la negativa-.

En tal mérito, respecto a la supuesta limitación, de la lectura cuidadosa de los antecedentes que informan del caso, no se advierte tal extremo, ni que el hecho hubiera sido denunciado ante el SIN, la Autoridad de Impugnación Tributaria o las autoridades ahora demandadas; por lo que, no ameritará mayor pronunciamiento.

Por otra parte, conforme al Fundamento Jurídico III.2 del presente fallo constitucional no se tiene que la motivación y fundamentación esgrimida por las autoridades demandadas respecto a los descargos presentados, inherentes a las gestiones 2011 a 2014 sea insuficiente, menos arbitraria; toda vez que, el razonamiento se apega al art. 81 del CTB, que determina que la prueba en materia tributaria **solo es admisible si cumple** -entre otros- **con el requisito de oportunidad.** Requisito verificable a partir de dos supuestos: **a) Deben rechazarse aquellos medios probatorios que habiendo sido requeridos durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentados; y, b) También deben rechazarse aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa,** aspectos ambos que han concurrido en el caso de análisis conforme se tiene del minucioso análisis del expediente, las Conclusiones II.1 y II.2 del presente fallo constitucional; y, los fundamentos de las autoridades demandadas. Aclarando que tampoco se ha evidenciado que la accionante hubiera demostrado que la omisión no fue por causa propia ni cursa en obrados ningún juramento de reciente obtención; por lo que, tampoco son aplicables las salvedades que

hubieran permitido el análisis de la prueba. Consecuentemente **no se lesionó la igualdad procesal de las partes ni el derecho a la defensa.**

Al contrario, resulta indudable que la falta de presentación de varios elementos probatorios, se debió a la propia negligencia de la impetrante de tutela por incumplimiento de las obligaciones contenidas en los arts. 33 y 34 del CCom.

Todos los presupuestos **legales** anteriormente descritos, guardan relación estrecha con la **legalidad de la prueba**, que (como se ha desarrollado en el Fundamento Jurídico III.3), es un derecho que forma parte de los elementos del debido proceso. Consecuentemente, las exigencias antedichas no constituyen simples formalidades; sino que implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad materializar el derecho, principio y garantía del debido proceso **respecto a ambas partes**, asegurando a la vez los principios de preclusión y de eficacia administrativa reconocido por el art. 4 inc. j) de la LPA.

Por tales razones, concierne establecer que el principio de verdad material, no tiene por objeto retrotraer etapas procesales subsanando la preclusión de la etapa probatoria; tampoco puede emplearse para corregir la negligencia de quienes incumplen con obligaciones contables legalmente establecidas, ni mucho menos emplearse para valorar **ilegalmente** aquella prueba que no cumpla con los presupuestos establecidos por ley a tal efecto. Adicionalmente, el principio de verdad material, no podría justificar la lesión del derecho al debido proceso en su vertiente de legalidad de la prueba de la contraparte; por lo que, no se evidencian las transgresiones acusadas por la accionante, sino que se tiene una tergiversación y una pretensión de un uso abusivo del principio de verdad material por parte de la petitionante de tutela, que de ser admitido, provocaría la lesión de derechos de la contraparte, la desnaturalización de su finalidad y la valoración ilegal de prueba.

Finalmente, respecto al **principio de jerarquía normativa**, se tiene que su invocación simplemente nominal sin mayor justificación, no permitió vincularlo a ningún derecho; y, en razón a la configuración de la acción de amparo constitucional, destinada a la protección de derechos y no de principios, no resulta posible tutelar principios que no estén vinculados a ningún derecho; por lo que, **no ameritará su tutela.**

En consecuencia, la Sala Constitucional al declarar "improcedente" -lo correcto es **denegar**- la tutela solicitada obró de forma correcta, aunque equivocando la terminología adecuada.

**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 de 12 de febrero de 2020, cursante de fs. 2463 a 2467 vta., pronunciada por la Sala Constitucional Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela, por los fundamentos precedentemente expuestos.

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

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

Fdo. MSc. Brigida Celia Vargas Barañado  
**MAGISTRADA**