



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

notificado 19-06-18
entregado 06-07-18
En Paz
DIP-SECRETARIA

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0147/2018-S3
Sucre, 10 de mayo de 2018

SALA TERCERA

Magistrada Relatora: MSc. Brígida Celia Vargas Barañado
Acción de amparo constitucional

Expediente: 21815-2017-44-AAC
Departamento: Cochabamba

En revisión la Resolución de 23 de noviembre de 2017, cursante de fs. 499 a 504, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Rosmery Villacorta Guzmán**, en representación legal de la **Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)** contra **Pastor Segundo Mamani Vilca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia, Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán y Fidel Marcos Tordoya Rivas, ex Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memorial presentado el 19 de septiembre de 2017, cursante de fs. 183 a 193, la parte accionante expresó los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

El 15 de abril de 2008, la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN -ahora accionante-, emitió la Resolución Administrativa (RA) 152/2008 de 15 de abril, mediante la cual resolvió revocar la exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), otorgada al contribuyente "Fundación Agrocapital", en aplicación del parágrafo II del art. 5 de la RND 10-0030-05, concordante con el art. 2 de la Ley 2493 de 4 de agosto de 2003, que modifica los párrafos primero y segundo del inc. b) del art. 49 de la Ley de Reforma Tributaria -Ley 843 de 20 de mayo de 1986-; revocatoria que se hizo efectiva a partir de 2003.

Luego que el contribuyente presentara sus descargos, la Entidad accionante emitió la Resolución Determinativa "17-00706-11" de 5 de diciembre de 2011, la cual resolvió fijar de oficio, por conocimiento cierto de la materia disponible las obligaciones impositivas de "Fundación Agrocapital" en la suma de Bs1 632 259.- (un millón seiscientos treinta y dos mil doscientos cincuenta y nueve 00/100 bolivianos); importe que incluyó el tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago del 100% sobre el tributo omitido, correspondiente al IUE de la gestión 2008; Resolución contra la cual la "Fundación Agrocapital" interpuso recurso de alzada; a cuyo efecto, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, emitió la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013 de 7 de enero, que confirmó la Resolución Determinativa 17-00707-11 de 5 de diciembre de 2011.

Posteriormente, el contribuyente formuló recurso jerárquico, en mérito a ello la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 de 3 de junio, que resolvió anular totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013 disponiendo se emita una nueva Resolución Determinativa, en consideración a la firmeza de la RA 152/2008. En tal sentido, la parte accionante al advertir fundamentos erróneos que anularon la deuda determinada por la Administración Tributaria, interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013; como resultado de ello, los ahora demandados pronunciaron la Sentencia 487/2016 de 7 de noviembre, que de forma ilegal resolvió declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa, y en consecuencia, quedó firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013.

Sin embargo, de la revisión de los fundamentos expuestos en la Sentencia 487/2016, evidenció falta de motivación y sustento fáctico y jurídico que responda a su demanda, no habiendo resuelto lo reclamado en la demanda contencioso administrativa; es decir, omitieron pronunciarse de manera expresa y fundamentada sobre cada uno de los puntos impugnados en la misma, sustentando todo su análisis únicamente en el art. 56 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), concluyendo que la Resolución Determinativa 10-00707-11 no constituyó un acto definitivo; por ello, al no haber dado respuesta a su demanda en el marco de lo solicitado y argumentado, vulneró su derecho de acceso a la justicia, evidenciando que sus argumentos de impugnación, no fueron apreciados ni considerados en absoluto por los demandados; puesto que, no esgrimieron fundamento alguno respecto a la verificación del incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del beneficio de la exención:

Arguyen que la Sentencia 487/2016 emitida por los demandados, carece de fundamentación y motivación que justifique su decisión final, dado que no identificaron la controversia de forma correcta, concluyendo sobre hechos que nunca estuvieron en discusión, asumiendo determinaciones faltos de sustento jurídico suficiente y razonable que contradicen las reglas previstas por la normativa legal vigente, ya que en lugar de restablecer las vulneraciones en las que incurrió la AGIT, emitieron una sentencia incompleta, contradictoria y confusa, desconociendo la jurisprudencia constitucional y vulnerando los derechos fundamentales de la Administración Tributaria.

I.1.2. Derechos y garantía supuestamente vulnerados

La parte accionante denuncia la lesión de sus derechos al debido proceso en su vertiente de fundamentación, motivación y congruencia, y a la tutela judicial efectiva o acceso a la justicia, citando al efecto los arts. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE); 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y, 2, 3 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela, disponiendo que: **a)** Se deje sin efecto la Sentencia 487/2016, emitida por los ex Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia; y, **b)** Se pronuncie una nueva sentencia respetando los derechos y garantías constitucionales de la Administración Tributaria.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 23 de noviembre de 2017, según consta en acta cursante de fs. 497 a 498 vta., se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación de la acción

La parte accionante a través de sus abogados, ratificó los fundamentos expuestos en su acción de amparo constitucional.

Haciendo uso de la réplica, la parte impetrante de tutela a través de su representante legal, manifestó que las ex autoridades demandadas recién en su informe fundamentaron los motivos por los cuales habrían determinado confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013, motivo de la demanda contencioso administrativa, fundamentos que no se encuentran plasmados en la Sentencia 487/2016; por otra parte, confunden la calidad del acto definitivo como es la resolución determinativa y la resolución administrativa, con la condición de un acto administrativo que hubiera adquirido sentencia. No advirtieron los derechos que habrían sido vulnerados, las acciones u omisiones; asimismo, los representantes de la unidad de impugnación tributaria, reconocieron que en el informe presentado, recién explicaron los motivos para llegar a la determinación de confirmar la Resolución citada anteriormente, desconociendo lo que señala la "Ley 443" (sic) que dejó sin efecto todas las resoluciones administrativas referentes al IUE, a todos aquellos sujetos pasivos que realizan actividades comerciales o de intermediación financiera; sin embargo, por disposición de la ley ya no gozarán de la exención.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Rita Susana Nava Durán y Antonio Guido Campero Segovia, ex Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, el 17 de octubre de 2017, presentaron informe escrito cursante de fs. 205 a 211 vta., manifestando lo siguiente: **1)** La Sentencia cuestionada, cumple con la motivación y congruencia consagrados por la jurisprudencia constitucional, puesto que converge en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas por el litigante, exponiendo los hechos y la cita de normas en que se funda, así como las razones y fundamentos legales que las sustentan y que permiten concluir que la determinación sobre la existencia o inexistencia del agravio sufrido, fue el resultado de una correcta y objetiva valoración de las pruebas; **2)** El Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia 487/2016, se vio impedido de pronunciarse sobre otros aspectos que no sean la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

nulidad dispuesta por la AGIT y que debió ser objeto de las pretensiones de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN; **3)** A la fecha de resolución del proceso contencioso administrativo, la Entidad accionante no presentó el auto supremo que resolvió el recurso de casación interpuesto por la "Fundación Agrocapital" contra la RA 152/2008 que anuló la exención tributaria del IUE de la misma, y que posteriormente originó la Resolución Determinativa 17-00707-11, la cual fue objeto de los recursos administrativos y del proceso contencioso administrativo, por lo que estaba pendiente la impugnación de la citada Resolución Administrativa; y, **4)** Al tratarse de una anulación dispuesta por la AGIT, el Tribunal Supremo de Justicia sólo pudo pronunciarse sobre la nulidad y no sobre otros aspectos de fondo, ni puede ahora impugnar la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, que debió presumir legítimo el acto administrativo y la aplicación de la verdad material inmersa en la Ley de Procedimiento Administrativo, "...y menos pronunciarse sobre que las resoluciones administrativas de exención de sujetos pasivos que realizan actos comerciales y de intermediación financiera quedaron abrogadas a partir de la vigencia de la misma en aplicación del art. 6 numeral 3 de la Ley 2492 y que la resolución determinativa cumplía todos los requisitos para su emisión" (sic).

Pastor Segundo Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Norka Natalia Mercado Guzmán y Fidel Marcos Tordoya Rivas, ex Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, no se presentaron en audiencia ni emitieron informe, pese a su citación cursante de fs. 231 a 247, 248 a 264, 266 a 282, 284 a 300 y 320 a 336, respectivamente.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT a través de sus representantes legales Henry Villalta Alanes, Eric Ausberto Rojas Urquiza, Hans Paul Aranibar Mejía, Ancira Arancibia Guzmán, Eliseo Santos Ochoa Urquiza, Ingrid Verónica Davezies Martínez, Ronald Vargas Choque y Alenka Marioli Ibieta Pacheco, presentó informe escrito en audiencia, cursante de fs. 372 a 388, expresando lo siguiente: **i)** La presente acción de amparo constitucional no cumple con la identificación de los derechos o garantías que se consideren vulnerados, por lo que no se puede ingresar al análisis de fondo del asunto; **ii)** La parte accionante expuso agravios carentes de fundamento legal que no demuestran la lesión supuestamente causada por las autoridades demandadas en la emisión de la Sentencia 487/2016; **iii)** No individualizó cual sería el hecho en el que supuestamente habría incurrido cada autoridad demandada y cómo hubieran vulnerado sus derechos, señalando de manera superficial la transgresión del derecho al debido proceso en sus componentes de fundamentación, motivación y congruencia y correcta valoración de las pruebas, sin explicar los motivos por los cuales las autoridades demandadas y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 que emitió la AGIT, hubiesen incurrido en vulneración de los derechos alegados; **iv)** La actividad interpretativa del Tribunal Supremo de Justicia y de la AGIT, no pueden ser motivo de revisión por la justicia constitucional al no ser su labor corregir errores y omisiones, y menos ingresar a ver temas de fondo controvertidos que fueron correctamente analizados, no habiéndose demostrado dentro de la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

contencioso administrativa, cómo la supuesta interpretación y análisis resultan irrazonables y vulneraron los derechos y garantías previstos en la Norma Suprema; **v)** El accionante pretende que el Tribunal de garantías, se convierta en una instancia más que verifique todo lo obrado en fase recursiva, así como lo obrado ante el Tribunal Supremo de Justicia, tergiversando la naturaleza de la presente acción de defensa; **vi)** Los aspectos señalados en su memorial, al margen de ser inconsistentes, carecen de fundamentación y motivación como elemento trascendental que hacen al debido proceso; **vii)** No se vulneró el derecho de acceso a la justicia de la parte accionante; debido a que, hizo uso de todos los recursos que la ley le otorga, sin ninguna restricción ni limitación, obteniendo resoluciones conforme a derecho y en estricta sujeción del principio de legalidad; **viii)** Ejercitó su derecho de acceso a la justicia a tiempo de interponer la demanda contencioso administrativa que motivó la emisión de la Sentencia 487/2016 que ahora es impugnada, sin desvirtuar técnica ni legalmente lo resuelto tanto en la instancia judicial como recursiva; **ix)** En la emisión de la citada Sentencia, no existe vulneración del derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación, motivación y congruencia, ya que todos los agravios denunciados por la Entidad accionante, se traducen en simples afirmaciones que no sustentan lo expresado y mucho menos puede desvirtuar lo obrado y resuelto por la AGIT; **x)** La Sentencia cuestionada identificó con claridad y precisión los aspectos de controversia, desarrollando los fundamentos de hecho y de derecho; es decir, identificando y analizando la normativa aplicable al caso concreto, observando el nexo de causalidad que debe existir en todo fallo, resolviendo según lo denunciado y peticionado por las partes, por lo que no se vulneró el principio de congruencia; asimismo, se valoró y analizó los antecedentes y documentos; y, **xi)** La parte accionante no hizo una valoración integral del contenido de la resolución impugnada, sino que tergiversó lo resuelto alegando una supuesta falta de pronunciamiento, no habiendo demostrado la vulneración de los derechos constitucionales alegados a través de esta acción tutelar.

Por otra parte, en audiencia los representantes legales del tercero interesado, remarcaron que el Auto Constitucional (AC) "99/2012" de 6 de julio, estableció que, no se puede entrar a dilucidar hechos controvertidos que van al fondo del caso, tampoco ser entendida como otra instancia del proceso por autoridades de otras jurisdicciones; asimismo, la parte accionante acudió a todas las vías necesarias así como a esta acción de amparo constitucional, no habiéndose vulnerado ninguno de los derechos alegados en la misma, ya que se actuó en sujeción al procedimiento previsto en la normativa vigente y dentro de los plazos previstos por ley.

Jorge Gonzalo Noda Miranda, representante de la "Fundación Agrocapital", no se presentó en audiencia ni emitió informe pese a su notificación cursante a fs. 362.

I.2.4. Resolución

La Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución de 23 de noviembre de 2017, cursante de fs. 499 a 504, **concedió en parte** la tutela solicitada, con



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

relación al derecho al debido proceso en sus elementos de congruencia, motivación y fundamentación; por consiguiente, dejó sin efecto la Sentencia 487/2016, pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo que se emita nueva resolución respetando el debido proceso, sin vulnerar derechos ni garantías constitucionales, observando los alcances expuestos en la Resolución, bajo los siguientes fundamentos: **a)** Respecto a la tutela judicial efectiva o acceso a la justicia alegado por la parte accionante, se demostró que tal extremo carece de sustento legal, por cuanto de obrados se evidencia que en ningún momento fue restringido o negado; al contrario, la Administración Tributaria intervino sin restricción alguna como parte interesada del proceso en la vía administrativa asumiendo defensa, respondiendo los recursos de alzada y jerárquico, interpuso demanda contencioso administrativa y finalmente formuló esta acción tutelar; **b)** En cuanto al derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación, motivación y congruencia de las resoluciones, los demandados en la Sentencia 487/2016, expresaron conclusiones sin sustento, al identificar de forma errónea el objeto de la controversia, ajeno al reclamado en la demanda, sin resolver de forma fundamentada todas y cada una de las vulneraciones enumeradas, omitiendo el deber de realizar el control de legalidad en la interpretación y aplicación de la normativa tributaria reclamada como vulnerada; **c)** Por ello, el fallo cuestionado carece de motivación, fundamentación y congruencia que justifique su decisión final, porque si bien se realizó un resumen de los antecedentes del caso, empero no se identificó la controversia puesta a su conocimiento de manera correcta, concluyendo sobre hechos que no estuvieron en discusión como es la condición de acto definitivo de la Resolución Determinativa 17-00707-11, menos se pronunciaron sobre los puntos sometidos a su análisis, asumiendo una determinación sin el sustento jurídico suficiente y razonable que contradice las reglas previstas por la normativa legal vigente; y, **d)** De acuerdo a la naturaleza del contencioso administrativo, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, tiene la potestad de realizar el control de legalidad sobre las resoluciones emitidas en alzada y jerárquico, como medios de impugnación de los actos y resoluciones emitidas por la Administración Tributaria; en este caso, tiene la obligación de emitir un pronunciamiento respecto a la vulneración de los arts. 65 del Código Tributario Boliviano (CTB); 115 de la CPE; 4 inc. d) de la LPA y la Ley 2493, con relación a la resolución administrativa de exención de sujetos pasivos que realizan actos comerciales y de intermediación financiera que quedaron abrogadas a partir de la vigencia de la misma, en aplicación del art. 6.3 del CTB, en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013, observando si dicha aplicación evidentemente vulnera la normativa tributaria, debido a que ese fue el motivo de la demanda interpuesta por la parte accionante.

II. CONCLUSIONES

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

II.1. La Gerencia GRACO Cochabamba del SIN -ahora accionante-, de acuerdo a las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y en cumplimiento



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

a la Orden de Fiscalización 010OFE00032, emitió la **Resolución Determinativa 17-00707-11 de 5 de diciembre de 2011**, y resolvió determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente "**Fundación Agrocapital**", al considerar que su conducta constituye una contravención tributaria prevista por el art. 165 del CTB, calificando la misma como omisión de pago, sancionándola con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's), otorgando al contribuyente el término de veinte días calendario a partir de su legal notificación con la Resolución, para que deposite en moneda nacional el equivalente a UFV's 955 308.- (novecientos cincuenta y cinco mil trescientos ocho unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a la fecha de la Resolución a Bs1 632 259.- (fs. 5 a 11).

- II.2.** En virtud del recurso de alzada interpuesto por la "Fundación Agrocapital" contra la Resolución supra referida, el Director Ejecutivo Regional Interino de la ARIT Cochabamba, emitió la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013 de 7 de enero**, mediante la cual confirmó la Resolución Determinativa 17-00707-11 (fs. 16 a 37).
- II.3.** Como resultado del recurso jerárquico formulado por la "Fundación Agrocapital" contra la Resolución que antecede, la Directora Ejecutiva General a.i. de la AGIT emitió la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 de 3 de junio**, a través de la cual resolvió **anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013** dictada por la ARIT Cochabamba, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Determinativa 17-00707-11 inclusive, a fin de que la Entidad accionante emita una nueva Resolución Determinativa, en consideración a la "firmeza" de la RA 152/2008, conforme establece el inc. c), párrafo I del art. 212 de la Ley 3092 de 7 de julio 2005 (fs. 40 a 56).
- II.4.** Mediante memorial presentado el **30 de agosto de 2013**, dirigido a los entonces Magistrados de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, el Gerente GRACO Cochabamba a.i. del SIN, **interpuso demanda contencioso administrativa**, a objeto de que se emita resolución declarando probada la misma, y se resuelva **revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013**, por contener violación de la ley, declarándose firme y subsistente en todas sus partes la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013 y la Resolución Determinativa 17-00707-11 (fs. 69 a 73).
- II.5.** En virtud a la demanda supra señalada, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pronunció la **Sentencia 487/2016 de 7 de noviembre**, mediante la cual declaró **improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO "Santa Cruz" -lo correcto es Cochabamba-** del SIN contra la AGIT, en consecuencia quedó



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013, emitida por la AGIT (fs. 174 a 177 vta.).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La Entidad accionante denuncia la vulneración de sus derechos al debido proceso en su vertiente de fundamentación, motivación y congruencia, y la tutela judicial efectiva o acceso a la justicia; alegando que, luego de interponer la demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 de 3 de junio, las ex autoridades demandadas emitieron la Sentencia 487/2016 de 7 de noviembre, misma que carece de fundamentación y motivación que justifique su decisión final, no habiendo resuelto expresamente lo reclamado; es decir, omitieron pronunciarse de manera expresa y fundamentada sobre cada uno de los puntos impugnados en su demanda, que responda al objeto del litigio, sustentando todo su análisis únicamente en el art. 56 de la LPA, no habiendo expresado fundamento alguno respecto a la verificación del incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del beneficio de la exención del IUE por parte del contribuyente "Fundación Agrocapital".

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

III.1. Sobre la fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas como componente del debido proceso. Jurisprudencia reiterada

Al respecto, la jurisprudencia constitucional refirió que la fundamentación y motivación que realice un servidor público a tiempo de emitir una determinación, debe exponer con claridad los motivos que sustentaron su decisión, entre otras la SC 0863/2007-R de 12 de diciembre, señaló: *"...la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió.*

(...)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Finalmente, cabe señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar el Juez sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas. En sentido contrario, cuando la resolución aún siendo extensa no traduce las razones o motivos por los cuales se toma una decisión, dichas normas se tendrán por vulneradas"(las negrillas nos corresponden).

Por su parte, la SCP 0450/2012 de 29 de junio, remarcó: "*La jurisprudencia señaló que el debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas, y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas. Abarca un conjunto de derechos y garantías mínimas que garantizan el diseño de los procedimientos judiciales y administrativos, entre sus elementos se encuentra la fundamentación y motivación de las resoluciones, a las que toda autoridad a cargo de un proceso está obligada a cumplir, no solamente a efectos de resolver el caso sometido a su conocimiento, sino exponiendo de manera suficiente, las razones que llevaron a tomar cierta decisión, así como las disposiciones legales que sustentan la misma, es decir, debe llevar al convencimiento que se hizo justicia, tanto a las partes, abogados, acusadores y defensores, así como a la opinión pública en general; de lo contrario, no sólo se suprimiría una parte estructural de la resolución sino impediría que las partes del proceso conozcan los motivos que llevaron a dicha autoridad a asumir una determinación, lo que no implica que dicha motivación contenga una exposición ampulosa y sobrecargada de consideraciones y citas legales, basta con que ésta sea concisa pero clara y satisfaga todos los aspectos demandados. El tratadista mexicano Javier Alba Muñoz indicó que el debido proceso debemos entenderlo como: '...el razonamiento mediante el cual se da la explicación lógicamente razonable del porqué el acto de autoridad tiene su apoyo en la disposición legal...' (ALBA MUÑOZ, Javier, Contrapunto Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1998, p. 7)"(las negrillas fueron añadidas).*

Asimismo, la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre estableció: "*El derecho a una resolución fundamentada y motivada es una de las garantías mínimas 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). El respeto y protección del debido proceso y, por ende, de sus garantías constitutivas, no*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

sólo es aplicable en el ámbito judicial, sino también lo es en el ámbito de la potestad sancionadora de la administración pública.

(...)

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

Bajo este razonamiento, se tiene que es imprescindible que toda resolución sea suficientemente motivada, que exponga con claridad las razones y por consiguiente los fundamentos legales que la sustentan, estableciendo que la determinación adoptada respecto al agravio sufrido, deviene de una correcta y objetiva valoración de los datos del proceso, lo que conlleva a que dichos fallos contengan los fundamentos de hecho y derecho, para que de esa forma las partes involucradas en el proceso tengan la certeza de que la decisión emitida es justa.

III.2. Sobre el principio de congruencia como elemento del debido proceso. Jurisprudencia reiterada

Con relación a la congruencia como elemento del debido proceso, reiterando entendimientos jurisprudenciales anteriores, la SC 0486/2010-R de 5 de julio, señaló: “...**la estricta correspondencia que debe existir entre lo petitionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva; sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución.** La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes.

(...)

El principio de congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto, contradice el principio procesal de congruencia; la resolución de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica de primera y/o segunda instancia (las negrillas y subrayado nos corresponden).

Razonamiento que fue reiterado a través de las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0255/2014 de 12 de febrero y 0704/2014 de 10 de abril.

Por su parte, la SCP 1083/2014 de 10 de junio, respecto a este principio estructurante del debido proceso, expresó que: *"El debido proceso se integra por diferentes elementos que viabilizan las garantías mínimas del justiciable; así, la congruencia de las resoluciones judiciales, constituye el debido proceso. Al respecto, Guillermo Cabanellas, entiende al principio de congruencia como: 'Oportunidad, conveniencia entre preguntas y respuestas; entre demandas y concesiones o resoluciones. II Conformidad entre el fallo judicial y las pretensiones planteadas por las partes.*

Las sentencias deben ser congruentes con las súplicas de las demandas, de su contestación o de su reconvención, sin que hechos posteriores a la discusión escrita puedan modificar los términos en que fue trabada la litis. La discrepancia entre sentencia y demanda permite los recursos establecidos por los códigos de procedimiento...'

En el marco de la premisa anterior y, desde una óptica doctrinal, la congruencia de las resoluciones judiciales amerita una comprensión desde dos acepciones; primero, relativo a la congruencia externa, la cual se debe entender como el principio rector de toda determinación judicial, que exige la plena correspondencia o coincidencia entre el planteamiento de las partes (demanda, respuesta e impugnación y resolución) y lo resuelto por las autoridades judiciales, en definitiva, es una prohibición para el juzgador considerar aspectos ajenos a la controversia, limitando su consideración a cuestionamientos únicamente deducidos por las partes; y, segundo, la congruencia interna, referido a que, si la resolución es comprendida como una unidad congruente, en ella se debe cuidar un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, desde la parte considerativa de los hechos, la identificación de los agravios, la valoración



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

de los mismos, la interpretación de las normas y los efectos de la parte dispositiva; es decir, se pretenden evitar que, en una misma resolución no existan consideraciones contradictorias entre sí o con el punto de la misma decisión” (las negrillas nos corresponden).

III.3. Análisis del caso concreto

De la compulsa de los antecedentes que fueron remitidos a este Tribunal, se llega a evidenciar que, la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN -ahora accionante-, en cumplimiento a la Orden de Fiscalización 010OFE00032, emitió la Resolución Determinativa 17-00707-11 de 5 de diciembre de 2011, determinando de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, obligaciones impositivas al contribuyente “Fundación Agrocapital”, al considerar que su conducta constituyó una contravención tributaria prevista por el art. 165 del CTB; por tal motivo, el afectado interpuso recurso de alzada, en cuya virtud el Director Ejecutivo Regional Interino de la ARIT Cochabamba, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013 de 7 de enero que confirmó la citada Resolución Determinativa 17-00707-11.

Como resultado del recurso jerárquico formulado por el sujeto contribuyente, la Directora Ejecutiva General a.i. de la AGIT, dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 de 3 de junio, mediante la cual resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0017/2013, hasta la Resolución Determinativa 17-00707-11 inclusive, a fin de que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN emita una nueva resolución, en consideración a la firmeza de la RA 152/2008 de 15 de abril. Advertido de esa decisión, la Entidad ahora accionante, interpuso demanda contencioso administrativa, en procura de revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013; pese a ello, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pronunció la Sentencia 487/2016 de 7 de noviembre, mediante la cual declaró improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta, en consecuencia, quedó firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013.

Ahora bien, establecidos con precisión los antecedentes procesales concernientes al presente caso, se advierte que la Entidad accionante, cuestionó la Sentencia 487/2016, emitida por las autoridades demandadas, denunciando falta de fundamentación, motivación y congruencia; por ello, a efectos del contraste y verificación de los extremos discutidos, este Tribunal efectuará una revisión de las ofensas o agravios que contiene la demanda contencioso administrativa interpuesta, con la antedicha Resolución.

III.3.1. Respecto a la presunta falta de congruencia en la Sentencia 487/2016 emitida por los demandados

Antes de ingresar al análisis del fallo cuestionado, conviene referir que, de acuerdo al principio de pertinencia, la resolución emitida



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

por las autoridades demandadas, debe circunscribirse necesariamente a la decisión adoptada por la AGIT, y a la expresión de ofensas o agravios que contiene la demanda contencioso administrativa; en ese entendido, a efectos de analizar si el mencionado fallo es congruente y contiene la debida motivación y fundamentación, corresponde conocer los argumentos esgrimidos que lo sustentan, conforme se tiene expresado en la Conclusión II.5 de este fallo constitucional, de donde se extrae que inicialmente se refirió a los antecedentes y fundamentos expresados en la demanda contencioso administrativa incoada por la Entidad accionante, los fundamentos de la contestación a la misma por parte de la AGIT y del tercero interesado; posteriormente, expresó los siguientes argumentos: **1)** Según art. 56 de la LPA, el acto o resolución administrativa definitiva no puede ser definida desde la perspectiva de la administración pública o autoridad administrativa, sino se tiene que ver la postura del administrado y en este caso determinar los efectos jurídicos que pueden tener en el mismo; **2)** Un acto administrativo para su dictación, está precedido de diversas actuaciones y cada una de ellas pueden lesionar los derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, y para definir si se trata de un acto administrativo definitivo, se tiene que tomar en cuenta que éste ponga fin a la vía administrativa o cortar procedimiento; **3)** La Resolución Determinativa 17-00707-11, deriva de la RA 152/2008 que resolvió revocar la exención del IUE de la "Fundación Agrocapital" que fue impugnada mediante proceso contencioso tributario y que por tanto se encontraba pendiente de resolución y no tenía la característica de acto administrativo definitivo; es decir, no había causado estado en sede administrativa tributaria; por ello, a la fecha de interposición del recurso jerárquico, todavía no fue resuelto el citado proceso contencioso tributario conforme señaló la AGIT como el tercero interesado (Fundación Agrocapital); y, **4)** La Resolución Determinativa 17-00707-11 que deriva de la RA 152/2008 la cual fue motivo del proceso contencioso tributario aún no resuelto -objeto del presente proceso contencioso administrativo-, no constituye un acto administrativo definitivo porque está pendiente de resolución final al derivar de otra resolución administrativa, "...por ello la parte demandante, no puede alegar que se debe presumirse su legítima y haberse verificado el incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del beneficio de exención" (sic).

En base a esos antecedentes, incumbe ahora referirse a los **puntos de agravio formulados por la Entidad accionante, en su demanda contencioso administrativa, para así determinar si las autoridades demandadas, consideraron o no los mismos a tiempo de emitir su fallo correspondiente.**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

En ese marco, **los agravios identificados** por la parte accionante en su demanda fueron los siguientes: **i)** La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 que se demanda, no consideró lo manifestado por los tribunales judiciales y administrativos; puesto que, en la demanda contencioso tributaria, el Auto de Vista 079/2011 de 28 de diciembre, mantiene incólume, válida, actual y legal la RA 152/2008, que revocó la exención, la misma que se encuentra vigente y se presume legítima al tenor de lo previsto por el art. 65 del CTB; **ii)** Hasta la fecha se tienen resoluciones en la vía judicial y administrativa favorables a la Administración Tributaria y al trabajo realizado, materializado en las observaciones efectuadas y plasmadas en la Resolución Determinativa 17-00707-11, en cumplimiento a lo referido en el art. 115 de la CPE; **iii)** Conforme al art. 4 inc. d) de la LPA, la Administración Tributaria verificó la realización no sólo de actividad comercial según lo señalado en el art. 6.4 del Decreto Ley 14379, sino además la realización de actividad de intermediación financiera, al constituirse en nexo entre ofertantes y demandantes de fondos; vale decir, que capta recursos para luego destinarlos en calidad de préstamo a sus clientes, de donde surge su principal fuente de ingresos; consiguientemente, la ARIT "...en atención al Art. 200 de la Ley 2492..." (sic), evidenció que la "Fundación Agrocapital" no cumple con las condiciones exigidas por el art. 49 inc. b) segundo párrafo de la Ley 843 para gozar de la exención del IUE; empero, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 no dio validez a las argumentaciones de fondo realizadas tanto en sede judicial o administrativa; y, **iv)** La mencionada Resolución sin fundamento válido, sólo se avocó a dirimir la pertinencia de la validez de la Resolución Determinativa 17-00707-11, en razón de la impugnada RA 152/2008, sin advertir que las resoluciones administrativas de exención de sujetos pasivos que realizan actividades comerciales y de intermediación financiera, quedaron abrogadas a partir de la vigencia de la Ley 2493 de 4 de agosto de 2003, más aun cuando las condiciones para el beneficio de las exenciones fueron modificadas por el legislador.

Ahora bien, de la revisión de los argumentos expresados por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia 487/2016, se evidenció que los **agravios denunciados por la Entidad accionante, descritos en su demanda contencioso administrativa**, son los siguientes: **a)** La existencia de resoluciones en la vía judicial y administrativa que son favorables a la Administración Tributaria; **b)** Que la "Fundación Agrocapital" no cumple con las condiciones exigidas por el art. 49 inc. b) párrafo segundo de la Ley 843 para gozar de la exención del IUE;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

y, c) Que no advirtieron que las resoluciones administrativas de exención de sujetos pasivos que realizan actividades comerciales y de intermediación financiera, quedaron abrogadas a partir de la vigencia de la Ley 2493; **de manera extraña no fueron respondidos, al no haber sido objeto de consideración por parte de los demandados, pese a que, conforme se demostró precedentemente, los puntos de agravio se encuentran puntual y claramente identificados, descritos y fundamentados por la parte accionante en su escrito de demanda contencioso administrativa**, según se tiene de la Conclusión II.4 del presente fallo constitucional, los cuales inclusive fueron identificados por los propios demandados en la Sentencia 487/2016 transcribiendo parte de la demanda formulada donde se hace alusión a la vulneración de normas, en relación a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013; sin embargo, -como se verificó- **no merecieron el pronunciamiento correspondiente, evidenciándose en consecuencia falta de congruencia en el fallo impugnado**; conforme se tiene desarrollado en el Fundamento Jurídico III.2 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, el principio de congruencia es la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; es decir, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; por ello, la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto, contradice dicho principio procesal, en vista de que toda resolución debe responder a la petición de las partes y la expresión de agravios denunciados.

III.3.2. Respecto a la falta de fundamentación y motivación en la merituada Sentencia 487/2016

Conforme se tiene expresado en el Fundamento Jurídico III.1 del presente fallo constitucional, toda autoridad que pronuncie una resolución, debe imprescindiblemente exponer los hechos, así como la fundamentación legal y motivación que sustente la parte dispositiva de la misma, a objeto de dejar certeza a las partes procesales, que se obró conforme a la normativa vigente; asimismo, una debida motivación conlleva que la resolución sea concisa, clara e integre todos los puntos demandados, donde la autoridad jurisdiccional o en su caso administrativa, exponga de forma clara las razones determinativas que justifican su decisión; en suma, se exige que exista plena coherencia y concordancia entre la parte motivada y la parte dispositiva de un fallo, caso contrario, se vulnera el derecho al debido proceso, en su componente de la fundamentación y motivación, privando a las partes de conocer cuáles son las razones o motivos que sustentaron su decisión.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

En ese marco, de una revisión minuciosa y detallada de la Sentencia 487/2016, y conforme se establece de la Conclusión II.5 del presente fallo constitucional, se pudo evidenciar que dichas exigencias no fueron cumplidas por los demandados al momento de dictar la referida Sentencia; puesto que, la misma se limitó a efectuar casi en su totalidad, una transcripción de los antecedentes del caso y los fundamentos expresados en la demanda incoada y la contestación a la misma, así como del marco normativo legal en materia administrativa; asimismo, no contiene una fundamentación razonable, **acorde a los agravios denunciados los cuales fueron puntualizados párrafos arriba**. Conjuntamente a lo referido se tiene que en la citada Sentencia sólo se analizó los argumentos esgrimidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013, emitida por la AGIT, por cuanto apartó de su consideración y análisis los cuestionamientos expuestos por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN; situación que demuestra que los motivos y las razones concretas que sirvieron para arribar a la determinación de declarar improbadamente la demanda interpuesta y dejar firme y subsistente la precitada Resolución, no se enmarcaron en todos los puntos expresamente cuestionados -conforme se evidenció precedentemente-, concluyendo ésta sólo sobre uno de los hechos que fueron objeto de discusión, referido a la RA 152/2008 que revocó la exención, empero, sin la debida claridad y desarrollo argumentativo requerido, menos haciendo alusión a la normativa tributaria anotada por la parte accionante (art. 65 del CTB), circunscribiendo su análisis y consideración respecto a la Resolución Determinativa 17-00707-11, afirmando que no constituye un acto administrativo definitivo: "...porque está pendiente la resolución final al derivar de otra resolución administrativa..." (sic); obviando los demás aspectos que fueron objeto de cuestionamiento por parte de la Entidad accionante; tornando en consecuencia la decisión judicial referida, infundada e inmotivada, tomando en cuenta que uno de los elementos estructurales que hacen a la debida motivación de las resoluciones, lo configura la exposición del criterio jurídico, integrando todos los puntos demandados, donde la autoridad exponga de forma clara las razones determinativas que argumentan su fallo.

Por lo precedentemente señalado, **se evidenció la vulneración del derecho al debido proceso en su componente de motivación, fundamentación y congruencia, al pronunciar la Sentencia 487/2016**, siendo viable en consecuencia la tutela que brinda esta acción tutelar.

Finalmente, respecto a la transgresión del derecho a la tutela judicial efectiva o acceso a la justicia, este Tribunal, no advirtió la vulneración del mismo; por cuanto la Entidad accionante,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

una vez que advirtió que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0681/2013 no le favorecía, acudió sin restricción alguna ante la instancia ordinaria pertinente, formulando demanda contencioso administrativa, en procura de obtener un pronunciamiento acorde a sus derechos o pretensiones.

Consecuentemente, el Tribunal de garantías al haber **concedido en parte** la tutela, obró en forma correcta.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución de 23 de noviembre de 2017, cursante de fs. 499 a 504, pronunciada por la Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba; y en consecuencia, **CONCEDER en parte** la tutela solicitada, en los mismos términos expresados por el Tribunal de garantías.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

MSc. Brígida-Celia Vargas Barañado
MAGISTRADA

Orlando Ceballos Acuña
MAGISTRADO