



NOTIF. 24-1-19
Entregado 24-1-19

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0170/2018-S2 Sucre, 14 de mayo de 2018

SALA SEGUNDA

Magistrada Relatora: **Julia Elizabeth Cornejo Gallardo**

Acción de amparo constitucional

Expediente: 21389-2017-43-AAC

Departamento: Oruro

En revisión la Resolución 8/2017 de 12 de septiembre, cursante de fs. 484 a 488 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV)** contra **Pastor Segundo Mamani Villca; Jorge Isaac von Borries Méndez; Rómulo Calle Mamani; Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano; Rita Susana Nava Durán; Norka Natalia Mercado Guzmán; Maritza Suntura Juaniquina; y, Fidel Marcos Tordoya Rivas, ex-Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia.**

I.- ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 27 de diciembre de 2016 y 5 de julio de 2017, cursantes de fs. 15 a 23 vta., y 26 y vta., la parte accionante expuso los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Efectuó exportaciones de estaño en lingotes en el marco de los términos internacionales de comercio (INCOTERMS), bajo la modalidad FOB ARICA, que define los gastos a realizar que son tres para el vendedor EMV: el flete terrestre Vinto (Oruro)-Arica; el seguro desde la planta hasta el puerto de Arica; y los gastos en puerto que se ocasionan al recibir la carga, denominados gastos de realización. Para el caso, la EMV compró de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL) - Empresa Minera Huanuni, concentrados de mineral de estaño, por cuya compra dicha empresa extendió en su favor las facturas 505, 506, 507, 511 y 512.

Luego del proceso de conversión del concentrado metálico por parte de la EMV, en cuya labor se emplean muchos otros insumos, desde recursos humanos, técnicos, hasta carbón vegetal y otros vinculados a la actividad exportadora, se utilizaron los servicios de Empresas Transportadoras, las cuales extendieron las facturas por tales servicios a la EMV, cumpliéndose con la normativa tributaria existente al respecto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Tenemos que la legislación nacional regula la modalidad de devolución tributaria, siendo el acto por el cual el Estado restituye de forma parcial o total los impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables, por ello, la EMV solicitó la devolución de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) por el importe de Bs11 338 827.- (once millones trecientos treinta y ocho mil ochocientos veinte siete bolivianos), por Impuestos al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2010; el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), efectuada la fiscalización sobre base cierta, emitió el Informe de Actuación SIN/GDO/DF/VE/INF/0184/2011 de 17 de octubre y posteriormente dictó la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM Previa 23-00882-11 de 18 de octubre de 2011, estableciendo como importe a devolver Bs9 669 570.- (nueve millones seiscientos sesenta y nueve mil quinientos setenta bolivianos), correspondiente al IVA por el periodo fiscal de noviembre de 2010, a la vez determinó como monto no sujeto a devolución la suma de Bs1 669 257.- (un millón seiscientos sesenta y nueve mil doscientos cincuenta y siete bolivianos). Ante esta determinación, se interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0191/2012 de 5 de marzo, a través de la cual se revocó totalmente la RA CEDEIM Previa 23-00882-11, dejando sin efecto el reparo de Bs1 669 257.-, correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a UFV 50 000.- (cincuenta mil unidades de fomento a la vivienda), declarando como sujeto a devolución dicho monto, más Bs9 669 570.-, sumando un total de Bs11 338 827.- por el periodo fiscal noviembre de 2010.

Decisión que fue impugnada mediante recurso jerárquico, por la Gerencia Distrital del SIN Oruro y fue resuelta mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 de 2 de julio, revocando totalmente la resolución impugnada, en consecuencia declaró firme y subsistente la depuración de crédito fiscal, por medios fehacientes de pago por el importe de Bs1 669 257.- emergente de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, como no sujeto a devolución, resultando el importe de bolivianos sujeto a devolución de Bs9 669 570.-.

Esta Resolución dio lugar a que el 5 de octubre de 2011 la EMV formule demanda contencioso administrativa, la cual fue resuelta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, quienes pronunciaron Sentencia 92/2016 de 30 de marzo, misma que declaró improbadamente la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0459/2012; decisión judicial que no tomó en cuenta los fundamentos de la demanda, menos la prueba que respalda la misma, con relación a los medios fehacientes de pago de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, expedidas por la COMIBOL y presentadas en el presente caso, no obstante de haber planteado como objeto de la controversia el establecer si los medios fehacientes de pago, presentados por la EMV, respaldan el pago del 100% de las facturas emitidas por venta de concretados de mineral por montos superiores a UFV50 000.-, en el mes de noviembre de 2010, o si el crédito fiscal observado por ellas, no asciende a Bs1 669 257.- sino a la suma de Bs1 401 655,70.- (un millón cuatrocientos un mil seiscientos cincuenta y cinco 70/100 bolivianos), en cuanto a que existe una diferencia por concepto de regalía minera



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

de Bs267 600,29.- (doscientos sesenta y siete mil seiscientos 29/100 bolivianos), dentro del 87% de lo efectivamente pagado; además de descuentos incorrectos que no fueron devueltos por una incorrecta valoración de la prueba consistente en el formulario 3009 de pago de Regalía Minera; sin embargo, de la lectura del subtítulo V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO de la Sentencia 92/2016, no obstante de afirmar en el análisis del punto V.I. "...que el monto total pagado por el contribuyente EMV, asciende al 87% del monto total facturado por Comibol, por la venta de concentrados de estaño" (sic), en el análisis del punto V.2 señala: "A mayor abundamiento, nos referimos al documento adjunto al memorial de demanda, cursante a fs. 15 del expediente, que fuera observada por la AGIT en su contestación, se manifestando que el formulario, al no haber sido presentado y consecuentemente no discutido en sede administrativa, no puede ser objeto de valoración en el presente proceso contencioso administrativo, pues por mandato del art. 780 del CPC, se tramita como proceso ordinario de puro derecho..." (sic).

Análisis que se considera errado, conforme a los fundamentos de la SC 1099/2012 de 6 de septiembre; además, no se consideró las pruebas de "fs. 15, 16 a 18", presentadas en el expediente 616/2012, consistente en la boleta de regalía Minera; tampoco valoró el hecho que de acuerdo al cálculo existe una diferencia de Bs60 463,64.- (Sesenta mil cuatrocientas sesenta y tres 64/100 bolivianos), entre el total demandado, dentro del 87% de Bs267 600,29.- y el total de la Regalía Minera Bs328 063,92.- (treientos veintiocho mil sesenta y tres 92/100 bolivianos), que debió haber dispuesto su inmediata devolución.

Se añade que las exautoridades demandadas, en la sentencia pronunciada, omitieron la garantía del debido proceso en sus elementos falta de motivación y fundamentación, vulnerando los principios de congruencia y seguridad jurídica, al no analizar si en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 se aplicó correctamente o no los arts. 70.4 del Código Tributario Boliviano (CTB); 12.III, del Decreto Supremo (DS) 27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó los arts. 37 del DS 27310 de 9 de enero de 2004; 21 del DS 29577 de 21 de mayo de 2008; asimismo, los arts. 125 del CTB; 1 y 2 de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, que modificó los arts. 12 y 14 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993; el art. 8 inc. a) y 11 de la Ley de Reforma Tributaria -Ley 843 de 20 de mayo de 1986-; 3, 10 y 24.3 del DS 25465 de 23 de julio de 1999; y, 8 del DS 21530 de 27 de febrero 1987. Afirma que las exautoridades ahora demandadas tampoco realizaron compulsas alguna de las pruebas presentadas por la EMV, por lo que no realizaron la debida fundamentación, es decir, no analizaron si los medios fehacientes de pago respalda el 100% de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, expedidas por COMIBOL por montos superiores a UFV50 000.-, o si dentro del 87% de lo efectivamente pagado existe Bs267 600,29.- correspondiente a la Regalía Minera, misma que en función a las pruebas del expediente 616/2012, corresponde que sea devuelta a la EMV, o finalmente, si existe una diferencia de Bs60 463,64.- depurada sin fundamento entre el total demandado dentro del 87% de Bs267 600,29.- y el total de la Regalía Minera Bs328 063,92.- que no fue devuelto a la EMV.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

I.1.2. Derecho y garantía supuestamente vulnerado

Considera lesionado su derecho y garantía al debido proceso en sus vertientes de fundamentación y motivación, citando al efecto los arts. 115. I y II de la Constitución Política del Estado (CPE); 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH); y, 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela; en consecuencia: **a)** Se anule la Sentencia 92/2016 de 30 de marzo; y, **b)** Disponga se dicte nueva resolución debidamente fundamentada en la que se absuelvan y valoren todas las pruebas adjuntadas.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

La audiencia pública de consideración de la presente acción de amparo constitucional se realizó el 12 de septiembre de 2017; según consta en acta cursante de fs. 476 a 483, produciéndose los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación y ampliación de la acción

La parte accionante a través de su abogado, reiteró el contenido de su demanda tutelar y ampliándola señaló que: el informe formulado por las "autoridades accionadas", no hacen mención a la SC 1099/2012, referente a la valoración de la prueba, la cual otorga la oportunidad de presentar prueba, habiendo demostrado la retención que se hizo a la regalía minera y el empoce a través del formulario de pago 3009, por lo que correspondía que el Tribunal Supremo las valore y en virtud al principio de verdad material disponga la devolución de las sumas correspondientes.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Pastor Segundo Mamani Villca; Jorge Isaac von Borries Méndez; Rómulo Calle Mamani; Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano; Rita Susana Nava Durán; Norka Natalia Mercado Guzmán; Maritza Suntura Juaniquina; y, Fidel Marcos Tordoya Rivas, ex-Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, mediante informe escrito presentado el 25 de agosto de 2017, cursante de fs. 119 a 125 vta., indicando lo siguiente: **1)** La Sentencia 92/2016 respecto a las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, indicó claramente que no cuentan con los medios fehacientes de pago, conforme al art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 del DS 27847, debiendo considerarse también que la EMV no presentó en instancia administrativa prueba que desvirtúe los reparos establecidos por la Administración Tributaria; **2)** Sobre el debido proceso, la parte accionante incumplió lo determinado en los arts. 77.3.4 y 6 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (LTCP), ya que no realizó un análisis lógico que haga evidente una vulneración al derecho del debido proceso; **3)** La acción de amparo constitucional no se asemeja a un recurso ordinario, la cual debe ser entendida como un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

mecanismo de defensa de derechos fundamentales y no como una instancia más del proceso como pretendió la EMV; y, **4)** La vulneración acusada por la parte accionante al derecho al debido proceso en su elemento de fundamentación y motivación, carece de asidero fáctico y legal, ya que el Tribunal Supremo de Justicia desarrolló los fundamentos necesarios y suficientes que hacen según la veracidad o no del reclamo planteado, al análisis y aplicación correcta de las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa, realizando control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la parte demandada, con el resultado expresado en la Sentencia 92/2016, por lo que no se evidencia lesión al derecho del debido proceso en la emisión de la citada resolución.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Christian Zambrana Ruiz, Eliseo Santos Ochoa Urquiza, Ingrid Verónica Davezeis Martínez y Ancira Arancibia Guzmán; en representación legal de Daney David Valdivia Coriá, Director Ejecutivo General a.i. Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial presentado el 31 de agosto de 2017, cursante de fs. 253 a 267, mencionó: **i)** En cuanto a la forma de la demanda de amparo constitucional, el impetrante de tutela incumplió lo dispuesto por el art. 33 del Código Procesal Constitucional (CPCo), sobre los requisitos señalados en los numerales 4) Relación de los hechos; y, 5) Identificación de los derechos o garantías que se consideren vulnerados, sosteniendo que no existe relación de causalidad entre los hechos y la lesión acusada, toda vez que, expuso agravios imprecisos y carentes de fundamento legal que no demuestran la lesión supuestamente causada por la Sentencia 92/2016, por lo que la acción de defensa planteada no cumplió con los presupuestos legales que exige la citada norma constitucional; **ii)** No es labor de la justicia constitucional corregir errores y omisiones, menos ingresar a ver temas de fondo controvertidos que fueron analizados por el Tribunal Supremo de Justicia y la AGIT, la acción de amparo constitucional no puede ser tomada como otra instancia del proceso como pretende la parte accionante; **iii)** La valoración de la prueba corresponde a la jurisdicción ordinaria, y no así como se pretende que el Tribunal Constitucional valore nuevamente la prueba presentada, además no demostró de qué manera las exautoridades demandadas se apartaron de los marcos legales de razonabilidad y equidad, o en qué medida lo resuelto es irrazonable y falto de fundamentación y motivación; **iv)** En relación al fondo, la AGIT aplicó correctamente la normativa vigente, se pronunció sobre todos los puntos observados y solicitados en instancia jerárquica, resolución que contiene todos los fundamentos legales y técnicos, la cual fue declarada firme y subsistente mediante la Sentencia 92/2016 de manera fundamentada y motivada se pronunció sobre todos y cada uno de los motivos observados por las partes conforme a la demanda; el Tribunal Supremo de Justicia identificó los puntos de controversia y desarrolló en los considerandos los aspectos técnico jurídicos que respalda el fallo emitido, por consiguiente, no es evidente la vulneración de derechos y garantías de la parte accionante, toda vez que, las normas del debido proceso fueron cumplidas; **v)** No hizo una valoración integral del contenido total



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

del fallo impugnado, sino que extractó y tergiversó lo resuelto por el Tribunal Supremo de Justicia, alegando una falta de pronunciamiento, siendo que la indicada Sentencia de manera expresa se pronunció con relación a los puntos específicos y únicos en los que se basa el objeto de la demanda; **vi)** Sobre la supuesta falta de fundamentación y motivación, de la simple lectura de la Sentencia 92/2016, se puede verificar que se realizó una adecuada motivación sobre todos los aspectos observados por el entonces demandante, toda vez que, las exautoridades judiciales al identificar concretamente el objeto de la litis, se refirieron a todos y cada uno de los puntos denunciados, así como respondió de forma concisa y clara a los supuestos derechos vulnerados, por lo que al ser respondidas las pretensiones no se transgredió el derecho al debido proceso en su elemento de fundamentación y motivación; y, **vii)** No señaló las razones por las cuáles la Sentencia 92/2016, sería arbitraria, irrazonable o incongruente, mucho menos se observa que no se hubiera respondido a todas las pretensiones planteadas en su demanda contenciosa administrativa, pues simplemente se limitó a indicar que la decisión no estaría motivada; razón por la cual pide se deniegue la tutela solicitada.

Zenobia Vigabriel Flores, en representación legal de Verónica Jeanninne Sandy Tapia, Gerente Distrital a.i. de Oruro del SIN, presente en audiencia cursante de fs. 477 vta. a 479 vta., refirió lo siguiente: **a)** La parte accionante pretende anular o dejar sin efecto la Sentencia 92/2016, con argumentos incoherentes y sin respaldo alguno, al señalar que una prueba presentada recién en el Tribunal Supremo de Justicia, debería ser valorada, sin embargo, no considera que la misma debió ser presentada en sede administrativa, conforme dispone el art. 81 del CTB; y, **b)** El art. 70 del mismo cuerpo legal, señala entre las obligaciones del sujeto pasivo está de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales, especiales, facturas notas fiscales, así como otros documentos, lo cual no ha cumplido la empresa accionante, por tanto la AGIT y la Sala Plena en los fallos emitidos no vulneraron ningún derecho, toda vez que, la Sentencia 92/2016 se encuentra fundamentada y motivada, ejerciendo su control de legalidad respecto a la aplicación de la norma.

I.2.4. Resolución

La Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro, constituido en Tribunal de garantías, mediante Resolución 8/2017 de 12 de septiembre, cursante 484 a 488 vta., **denegó** la tutela solicitada; en base a los siguientes fundamentos: **1)** Se entiende como debido proceso, al respeto de las normas procesales de modo que no cause agravio a las partes, así también el debido proceso involucra al juez natural, a la publicidad, a la igualdad, a la fundamentación, a la motivación, a la congruencia, entre otros; en el caso presente, la EMV hizo uso de todos los derechos que le faculta la normativa en sede administrativa, ya que ante el SIN solicitó la devolución de Bs11 338 827.- el cual resolvió se le devuelva el monto de Bs9 669 570.-, estableciendo que la suma de Bs1 669 257.- no está sujeta a devolución, toda vez que, las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

totalidad de las compras efectuadas; ahora el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia 92/2016 señaló que en sede administrativa la EMV justificó con las facturas la retención, pero no justificó con los medios que exige la ley el pago correspondiente, es decir, no presentó el elemento probatorio que justifique el pago, habiéndose efectuado el examen en ese sentido, por lo que no se vulneró el debido proceso, pues la fundamentación no debe ser extensa sino clara y concisa, por lo que la Sentencia dictada contiene la fundamentación correspondiente, dado que, se efectuó el análisis del problema jurídico planteado; y, **2)** Respecto al formulario 3009, al cual hace referencia la parte accionante; el Tribunal Supremo de Justicia como sustento indicó que al no haber sido presentado y discutido en sede administrativa, no puede ser objeto de valoración en el proceso contencioso administrativo, porque es un proceso especial de puro derecho, sin embargo, al margen de haber expuesto esos fundamentos, se realizó un examen de dicha literal, señaló que este formulario relativo al pago de la regalía minera, de 17 de diciembre de 2010, el pago se encuentra fuera del plazo fijado en el art. 21 del DS 29577, que señala como fecha de empoce hasta el 15 del mes siguiente, en que se efectuó la retención; es decir, la retención se efectuó en noviembre del 2010, mismo que vencía el 15 de diciembre, pero la factura es de 17 del igual mes y año; por lo que, concluye que no se vulneró el derecho al debido proceso, en su componente de fundamentación como también el referido a la valoración.

II. CONCLUSIONES

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

- II.1.** La AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 de 2 de julio, revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0191/2012 de 5 de marzo, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal por medios fehacientes de pago por Bs1 669 257.-, emergente de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, del periodo fiscal noviembre 2010, resultando el importe sujeto a devolución Bs9 669 570.- (fs. 227 a 237 vta.).
- II.2.** Por memorial presentado el 5 de octubre de 2012, Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la EMV -ahora accionante- interpuso demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 (fs. 3 a 7 vta.).
- II.3.** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pronunció la Sentencia 92/2016 de 30 de marzo, declararon improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 (fs. 461 a 464 vta.).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La parte accionante denunció que las exautoridades demandadas del Tribunal Supremo de Justicia, quebrantaron su derecho y garantía al debido proceso, en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

sus elementos de fundamentación y motivación, por consiguiente vulneraron los principios de congruencia y seguridad jurídica, al haber emitido un fallo sin considerar los argumentos de su demanda, como tampoco respondieron a los agravios especificados en la misma, toda vez que, la Sentencia 92/2016 no analizó si en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012 dictado por la AGIT, aplicó o no correctamente la normativa de la materia, menos se realizó compulsas alguna de las pruebas presentadas por la EMV, dado que, no se examinó si los medios fehacientes de pago respaldan el 100% de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512 expedidas por la COMIBOL, o si dentro del 87% de lo efectivamente pagado existe el monto Bs267 600,29.- correspondiente a la Regalía Minera, o si existe una diferencia de Bs60 463,64.- depurada sin fundamento entre el total demandado dentro del 87% de Bs267 600,29.- y el total de la Regalía Minera Bs328 063,92.- que no fue devuelto a la EMV.

En consecuencia, corresponde en revisión, verificar si tales extremos son evidentes a fin de conceder o denegar la tutela; para ello, se desarrollará los siguientes temas: **i)** Sobre la motivación y fundamentación de las resoluciones como elementos del debido proceso; y, **ii)** Análisis del caso concreto.

III.1. Sobre la motivación y fundamentación de las resoluciones como elementos del debido proceso

Respecto al contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y/o motivada, la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre¹, desarrolló las cuatro finalidades implícitas que determinan el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y/o motivada, ya sea judicial, administrativa o cualesquier otra, que resuelva un conflicto o una pretensión: **a)** El sometimiento manifiesto a la Constitución Política del Estado, conformada por: **a.1)** La Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, **a.2)** Los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman parte del bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia de los principios de constitucionalidad y de legalidad; **b)** Lograr el convencimiento de las partes, que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa el valor justicia y los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia; **c)** Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; **d)** Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

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; posteriormente, a través de la SCP 0100/2013 de 17 de enero², se suma un quinto elemento de relevancia constitucional; cual es: **e)** La exigencia de la observancia del principio dispositivo, que implica la obligación que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos.

Respecto a la segunda finalidad, tanto la SCP 2221/2012 como la SCP 0100/2013, señalan que la **arbitrariedad** puede estar expresada en una decisión: **i)** Sin motivación, cuando la resolución no da razones que la sustenten; **ii)** Con motivación arbitraria, cuando se basa en fundamentos y consideraciones meramente retóricas o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba, o en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso; **iii)** Con motivación insuficiente, cuando no se da razones de la omisión de pronunciamiento sobre los planteamientos de las partes; y, **iv)** Por la falta de coherencia del fallo, se da: **iv.a)** En su dimensión interna, cuando no existe relación entre las premisas -normativa y fáctica- y la conclusión -por tanto-; y, **iv.b)** En su dimensión externa, implica que la resolución debe guardar correspondencia con lo pedido o impugnado por las partes. Ambos entendimientos, sobre la coherencia interna y externa, tienen su antecedente en la SC 0863/2003-R de 25 de junio³, así como en la SC 0358/2010-R de 22 de junio⁴, estableciendo que

²El FJ III.2, indica: "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. Conceptualmente las pretensiones son distintas a los alegatos o argumentos que esgrima la parte procesal. Para su distinción, debe tenerse en cuenta el petitum, la petición de la pretensión; es decir, qué es lo que se pide; por lo que si el juzgador se aparta de las exigencias derivadas de las pretensiones formuladas por las partes a la hora de aplicar e interpretar la norma que servirá de sustento jurídico a su decisión incurrirá en lesión al derecho a una resolución motivada o derecho a una resolución fundamentada.

De ahí que se cumplió el principio dispositivo, como un elemento del contenido esencial de una resolución fundamentada o resolución motivada, cuando existe congruencia, es decir, una relación entre la pretensión de las partes con la parte dispositiva de la sentencia. Por ello, estará satisfecho el principio dispositivo, cuando exista estricta correspondencia entre la parte dispositiva de la sentencia, sustentada en los fundamentos de la misma, y las pretensiones oportunamente planteadas por las partes, imponiendo una barra de contención al juzgador a efectos de que no decida más allá de lo debatido o deje de fallar el caso sometido a su conocimiento".

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

⁴El FJ III.3.1, señala: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

en el ámbito procesal, el principio de congruencia se entiende no solo como la correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sino que además implica la concordancia del fallo; es decir, su coherencia interna, entendimiento que fue reiterado en la SCP 1915/2012 de 12 de octubre⁵, entre otras. Por su parte, respecto a la congruencia de las resoluciones de segunda instancia, la SC 0682/2004-R de 6 de mayo⁶ señaló que el pronunciamiento debe guardar correspondencia con los agravios de la apelación y la contestación de alzada.

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

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, aun 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 el accionante cumpla con carga argumentativa alguna. Entendimiento desarrollado también en las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0014/2018-S2 y

concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes”.

⁵El FJ III.2, indica: “La abundante jurisprudencia del extinto Tribunal Constitucional, ha señalado con relación al principio de congruencia -que es determinante en cualquier proceso judicial o administrativo- como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, que implica la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, que debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y juicios de valor emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan la razón que llevó a la determinación que se asume (SC 1619/2010-R de 15 de octubre). Bajo ese razonamiento, el principio de congruencia forma parte de derecho-garantía-principio del debido proceso, contemplado en el art. 115.I de la CPE”.

⁶El FJ III.1, refiere: “Además de ello, toda resolución dictada en apelación, no sólo por disposición legal sino también por principio general, debe sujetarse a los puntos de apelación expuestos por la parte apelante, que se entiende deben estar relacionados con lo discutido ante el juez *a quo*. Para el mismo objetivo -resolver la apelación-, también el juez *ad quem*, si se trataran de varias apelaciones y deba resolverlas en una sola resolución deberá individualizar a las partes, lo que supone también, la individualización de sus pretensiones y resolverlas de la misma forma; pues en el único caso que podrá dirigirse en su fundamentación a dos o más apelantes, será cuando éstos hubieran coincidido en sus argumentos al presentar su apelación, o varios hubieran presentado apelación en forma conjunta. Ahora bien, la misma obligación que tiene el juez *ad quem* frente a los apelantes, también debe cumplirla frente a la parte adversa, para el caso de que el procedimiento aplicable admita que la misma pueda responder al recurso, pues omitir las consideraciones a la respuesta igual que no responder a los puntos de apelación, resulta arbitrario y por lo mismo, daría lugar a una omisión indebida plasmada en la resolución que resuelve la apelación”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

0018/2018-S2 ambas de 28 de febrero.

III.2. Análisis del caso concreto

La parte accionante, denunció que las exautoridades demandadas al momento de pronunciar la Sentencia 92/2016, vulneraron su derecho y garantía al debido proceso en su vertiente de la debida fundamentación y motivación, además de no valoraron las pruebas aportadas en el proceso contencioso administrativo; conforme a lo expresado, resulta claro que la pretensión del impetrante de tutela tiene como objeto que la jurisdicción constitucional revise los fundamentos sobre la interpretación de la legalidad ordinaria y los hechos realizados por los ex-Magistrados demandados, con la finalidad que se dicte una nueva sentencia que adopte los fundamentos propuestos por la parte accionante; no obstante, se tiene establecido que siendo uno de los fines de la jurisdicción constitucional el de resguardar y proteger derechos y garantías constitucionales, puede en determinadas circunstancias ingresar al análisis de lo actuado en sede ordinaria, resguardando que toda decisión judicial o administrativa se encuadre dentro de los marcos del debido proceso y conforme al orden constitucional, con la debida y suficiente motivación, fundamentación y congruencia, por lo que, corresponde analizar los actos denunciados.

En la especie, resulta pertinente referirnos a que la EMV, interpuso demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012, que revocó totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0191/2012, con los siguientes argumentos: **1)** La AGIT no reconoció la diferencia del crédito fiscal dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado con medios fehacientes de pago de las facturas, cuando la misma resolución de recurso jerárquico evidenció en el punto iii, que la EMV, en el proceso de verificación presentó el reporte "determinación del importe facturado N° 505, 506, 507, 511 y 512" (sic) en el que expuso el registro detallado de los lotes que corresponderían a los importes facturados y sus medios de pago, lo que se evidenció en las columnas "valor de la factura" y "cifras", que coinciden con el importe efectivamente facturado en las notas fiscales citadas, reportes donde se consideran la liquidación provisional en dólares, el líquido pagable final y Regalías Mineras, cuyos resultados coinciden con el 87%, de las cuales la EMV retuvo y empozó las Regalías Mineras por la compra de concentrados a COMIBOL, por lo que considera que el crédito fiscal observado no asciende a la suma de Bs1 669 257.-, sino a la suma total de Bs1 401 655,70.- (cuatrocientos un mil seiscientos cincuenta y cinco 70/100 bolivianos) existiendo una diferencia de Bs267 600,29.- dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado, para lo que presentó cuadros demostrativos, depuración o descuento que considera fueron incorrectamente valorados; **2)** La retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de estaño por concepto de Regalías Mineras, se tiene que las facturas 505, 506, 507, 511 y 512 expedidas por COMIBOL,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

se encuentran respaldadas con liquidaciones que adjuntó y que esas constituyen medios fehacientes de pago que fueron revisadas y confirmadas por la AGIT, por lo que, considera que no corresponde respaldar con formularios que acrediten la retención y el empoce efectuado a la entidad recaudadora, menos adjuntar la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia, documentos que además no fueron requeridos o incluidos en el Formulario de Requerimiento del SIN Oruro; por lo que, del monto total facturado, la Administración Tributaria debió descontar la parte correspondiente a la Regalía Minera, tal como se refleja en las declaraciones presentadas por EMV, donde del valor neto de la compra se disminuye la Regalía Minera por los lotes de mineral; **3)** Adjuntó el Libro de Regalías de Compras-Control Regalía Minera, en el que registra un total de \$us483 652,03 (cuatrocientos ochenta y tres mil seiscientos cincuenta y dos 03/100 dólares estadounidenses), que al tipo de cambio 6.97 da como resultado Bs3 361 382.- (tres millones trescientos sesenta y un mil trescientos ochenta y dos bolivianos), que coincide con el monto pagado en el formulario 3009, esto en relación a la COMIBOL, aclarando que en el mismo código están registradas algunas regalías de otras Cooperativas, que respaldan la retención y el empoce de Regalías Mineras de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512 observadas; y, **4)** No obstante haber demandado el total de las sumas dentro del 87% de Bs267 600,29.- existe una diferencia de Bs60 463,64.-, entre el total demandado y el total de la Regalía Minera de Bs328 063,92.-, por lo que considera que no existe fundamento para su descuento, ante lo cual pide la devolución de la diferencia.

Ahora bien, del análisis de la Sentencia 92/2016, se tiene que se basó en los siguientes fundamentos:

- i. Citando el art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 del DS 27874 de 26 de noviembre de 2004, el Tribunal Supremo de Justicia, concluyó que la AGIT al depurar Bs1 669 257.- del crédito fiscal por medios fehacientes de pago, de las facturas 505, 506, 507, 511 y 512, como monto no sujeto a devolución, aplicó la normativa citada, al haber reconocido el crédito fiscal de los montos efectivamente cancelados por la EMV a la COMIBOL por los concentrados de mineral, que ascendía al 87% del monto total facturado, toda vez que, la EMV sólo canceló el 87% del monto consignado en las cinco facturas expedidas por la COMIBOL por la venta de concentrados de mineral.
- ii. Respecto a la retención por concepto de regalía minera, en el fallo emitido advirtió que el argumento del demandante resulta inadmisibles por las normas que reglamentan la devolución impositiva, concretamente al art. 37 del DS 27310, modificado por el art. 12.III del DS 27874, que refiere que todas las compras por importes mayores a UFV50 000.-, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago, concluyendo que no se puede suponer la aplicación de la ley, siendo necesario demostrar el empoce de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

la suma retenida en la cuenta de la entidad recaudadora, mediante la presentación del formulario oficial, conforme a lo dispuesto por el art. 21 del DS 29577;

- iii. Reiteraron que la solicitud de devolución impositiva, necesariamente debe estar respaldada con información fehaciente de los gastos que darán lugar al cómputo de crédito fiscal, objeto de devolución, siendo responsabilidad del interesado acreditar con documentación pertinente y legalmente establecida, consecuentemente, la inobservancia de la normativa de cumplimiento obligatorio es atribuible únicamente al interesado;
- iv. Por otro lado, también se pronunciaron respecto al formulario 3009, mencionando lo siguiente: "A mayor abundamiento, nos referimos al documento adjunto al memorial de demanda, cursante a fs. 15 del expediente, que fuera observado por la AGIT en su contestación, manifestando que el formulario, al no haber sido presentado y consecuentemente no discutido en sede administrativa, no puede ser objeto de valoración en el presente proceso contencioso administrativo, pues por mandato del art. 780 del CPC, se tramita como proceso ordinario de puro derecho, donde no se discute el reconocimiento o desconocimiento de ningún derecho, menos otro aspecto o documento que no haya sido argumentado y presentado en sede administrativa, de donde resulta que la sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente a declarar la legalidad y legitimidad del acto impugnado o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración.

Sin perjuicio de lo señalado líneas arriba, previa revisión del documento de fs. 15 del expediente, la fecha de pago del formulario 3009 (Boleta de Pago de Regalía Minera) es el 17 de diciembre de 2010, fuera del plazo fijado en el art. 21 del del DS N° 29577, que obligatoriamente señala como fecha de empoce de la RM, hasta el 15 del mes siguiente al que se efectuó la retención" (sic).

En tal sentido, concluyeron que el demandante no acreditó con medios fehacientes el pago del 100% de las facturas expedidas por la COMIBOL por venta de concentrados de mineral, del periodo fiscal noviembre 2010, razón por la cual, consideraron correcta la depuración de crédito fiscal de Bs1 669 257.-, dispuesta por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0459/2012.

Los fundamentos resumidos en los párrafos anteriores son claros y concisos, éstos detallan los actos denunciados y las consecuencias legales de los mismos; se constata además que los ex -Magistrados demandados evaluaron las pruebas aportadas por las partes dentro del procedimiento administrativo, así como consideraron los antecedentes del reparo, las observaciones



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

realizadas por la parte ahora accionante, y si éstas eran evidentes; se advierte también que la Sentencia 92/2016, citó las normas que sustenta su parte dispositiva y realizó una explicación sobre la aplicación del art. 37 del DS 27310, modificado por el art. 12.III del DS 27874; asimismo, respecto a lo dispuesto por el art. 21 del DS 29577, en sus conclusiones expresaron un criterio propio que resuelve el planteamiento expuesto por la empresa demandante, otorgando respuesta a cada uno de los puntos demandados, específicamente con relación a las facturas emitidas por la COMIBOL de la que se depuró el crédito fiscal por el pago del 87%, señalando que si bien la EMV expresó haber demostrado el pago de dicho porcentaje en la referida factura, por compras de concentrado de estaño; sin embargo, no cuenta con los medios fehacientes de pago, por lo que, no se evidencia que los fundamentos ni la motivación de la sentencia ahora impugnada sean irracionales o manifiestamente ilegales, por lo que, corresponde denegar la tutela solicitada, al evidenciarse que los ex-Magistrados demandados, no lesionaron el derecho al debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación, menos el principio de congruencia, toda vez que, la sentencia guarda la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado lo considerado y lo resuelto.

Al margen de lo anotado, respecto a la oportunidad de ofrecimiento de medios probatorios en materia tributaria, el art. 81 del CTB, estipula de forma expresa las reglas a seguirse en etapa de determinación, por otra parte, el art. 1 de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005, disposición legal que incorpora al Código Tributario Boliviano el Título V, referente al Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, en lo referente al art. 215.II, de la citada Ley, la cual indica: "Que son aplicables en todos los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 de la presente ley", es decir, que el sujeto pasivo en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la Resolución Determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento de reciente obtención.

En resumen, dicha normativa legal exige que los actos procesales sean ejecutados en las etapas procesales señaladas por el ordenamiento, pues de lo contrario se perderá el derecho a realizarlos, de ahí que su inobservancia implica la pérdida de oportunidad para ofrecer medios de prueba, por lo que, de conformidad con la doctrina de los actos propios, el que estuvo legitimado para proponerlos y no los ofreció será el causante de su propio perjuicio.

Respecto a la valoración de la prueba presentada, cabe precisar que de acuerdo a la naturaleza del proceso contencioso administrativo, el Tribunal Supremo en su Sala Plena, 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Administración Tributaria; sin embargo, el tratamiento de la prueba presentada en el proceso contencioso administrativo responde necesariamente a la concepción que sobre éste se tiene, en nuestra legislación el art. 781 del CPC, expresamente señala: que el proceso contencioso administrativo se tramita como proceso ordinario de puro derecho, constituyéndose en el mecanismo idóneo de control judicial de legalidad previsto en el art. 4 inc. i) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), velando que la Administración Pública, dentro de un proceso administrativo, haya garantizado los derechos procesales de las partes, en el cual no se discute aspectos o documentos que no hayan sido argumentados y presentados en sede administrativa, por ello, es admisible siempre y cuando se hayan agotado los mecanismos de impugnación administrativos, correspondiéndole analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa, en ese entendido el contribuyente en dicha fase debe observar el art. 70.4 del CTB, es decir, respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas, lo cual fue claramente expuesto en la sentencia ahora impugnada.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **denegar** la acción tutelar, efectuó una adecuada compulsión de los antecedentes procesales y dio una correcta aplicación a las disposiciones constitucionales y legales.

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 8/2017 de 12 de septiembre, cursante de fs. 484 a 488 vta., pronunciada por la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional

Fdo. MSc. Julia Elizabeth Cornejo Gallardo

MAGISTRADA

Fdo. MSc. Carlos Alberto Calderón Medrano

MAGISTRADO