

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0346/2018-S1

Sucre, 23 de julio de 2018

SALA PRIMERA

Magistrada Relatora: MSc. Karem Lorena Gallardo Sejas

Acción de amparo constitucional

Expediente: .22536-2018-46-AAC

Departamento: Santa Cruz

En revisión la Resolución 02/2018 de 24 de enero, cursante de fs. 1147 vta. a 1149 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Antonio Eduardo Ayala Antezana** en representación de **INPA PARKET LTDA.** contra **Pastor Segundo Mamani Vilca, Jorge Isaac von Borries Mendez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Rita Susana Nava Durán, Norka Nathalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, Fidel Marcos Tordoya Rivas, ex Magistrados y José Antonio Revilla Martínez, Juan Carlos Berrios Albizu, Esteban Miranda Terán, Marco Ernesto Jaimes Molina, Edwin Aguayo Arando, María Cristina Díaz Sosa, Olvis Eguez Oliva, "Mariana Montenegro", Ricardo Torres Echalar,** actuales **Magistrados,** todos del **Tribunal Supremo de Justicia.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 28 de noviembre de 2017 y el 5 de enero de 2018, cursantes de fs. 72 a 83; y, 104 y vta., la parte accionante manifiesta lo siguiente:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

El 18 de septiembre de 2012, la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), dentro del procedimiento de verificación de obligaciones impositivas, notificó al contribuyente INPA PARKET LTDA., con la Orden de Verificación 0011OVI04905, solicitándole documentación, misma que fue proporcionada en el plazo requerido. El 27 de noviembre de igual año, la referida entidad, notificó al mismo con la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI04905-591/2012, que establecía una deuda tributaria de Bs273 120.- (doscientos setenta y tres mil ciento veinte bolivianos), emergente de la depuración del crédito fiscal declarado, justificada por la existencia de "...Nota Fiscal no válidas para crédito fiscal, por que no contiene suficiente respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como la efectiva realización de las transacciones, por las notas fiscales observadas (...) Notas Fiscales no válida para el cómputo del Crédito Fiscal, por no estar dosificadas y/o estar fuera del rango autorizado para su

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

emisión por la Administración Tributaria (SIN)..., no se encuentran vinculadas a la actividad gravada" (sic).

Al respecto, mediante memorial de 27 de diciembre de 2012, presentó descargos dentro del plazo legal establecido, solicitando la nulidad de la Vista de Cargo señalado, ante lo cual, la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Determinativa 17-00541-12 de 28 de diciembre de 2012, omitiendo pronunciarse sobre los dos primeros puntos referidos en dicho memorial, limitándose a transcribir in extenso lo expuesto por su persona, sin valorar los mismos ni desvirtuar lo argumentado, manteniendo gran parte de la depuración del crédito fiscal y sin establecer los fundamentos de hecho y de derecho sobre los que respalda su decisión, determinando de oficio como obligación impositiva la suma de Bs317 355.- (trescientos diecisiete mil trescientos cincuenta y cinco bolivianos); contraviniendo lo establecido en los arts. 99.II del Código Tributario Boliviano (CTB) y 19 del Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004 -Reglamento del Código Tributario Boliviano-; y, la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-00037-07 de 14 de diciembre de 2007, emitiendo así de forma arbitraria e ilegal, una Resolución Determinativa carente de los requisitos mínimos de contenido y por ende viciada de nulidad, pues los actos administrativos son anulables por carecer de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

A consecuencia de ello, planteó recurso de alzada, siendo parte del fundamento del mismo que no era cierta la insuficiencia de respaldo contable y/o medios de pago, además la incongruencia e ilegalidad en la valoración de la prueba aportada, y la existencia de vicios de nulidad que vulneran el derecho a la defensa y al debido proceso y otros aspectos de fondo referidos a la errónea fundamentación que sustentan los hechos observados, solicitando en base a ello, la nulidad o en su defecto la revocatoria de la resolución impugnada. Al respecto la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Santa Cruz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013 de 20 de abril, revocó parcialmente la Resolución Determinativa, manteniendo únicamente un crédito fiscal inválido de Bs6 592.- (seis mil quinientos noventa y dos bolivianos), en atención a que no se presentó documentación contable al respecto; sin embargo, no se pronunció sobre la nulidad invocada.

Ante dicho fallo, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico, argumentando que la ARIT de ese departamento, realizó una errónea validación de los descargos del sujeto pasivo, y que no se habría presentado documentación que desvirtúe las observaciones y depuración del crédito fiscal; del mismo modo su persona presentó memorial observando el recurso jerárquico, solicitando además se pronuncie sobre los aspectos que no fueron considerados en la resolución de alzada; sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), sin realizar una valoración de los vicios de nulidad expuestos desde el recurso de alzada, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto, que revocó la Resolución de alzada refiriendo que no se demostró la transferencia de dominio de



FOTOCOPIA LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

los bienes objeto de venta, incumpliendo con el tercer requisito de validez del crédito fiscal, lo que significa que la AGIT insertó un nuevo argumento para justificar la depuración del crédito fiscal, que no fue mencionado en ninguna de las actuaciones emitidas por la Administración Tributaria, hecho que de manera *ultra petita* fue añadido por la AGIT, lo que vulnera el derecho a la defensa; toda vez que, en esta instancia ya no es posible aportar elementos de prueba para desvirtuar la mencionada observación.

Al margen, en ambas instancias administrativas, tanto la ARIT de Santa Cruz como la AGIT, omitieron pronunciarse sobre los vicios de nulidad alegados por su persona, consiguientemente no se cumplió con lo establecido por el art. 211 del CTB.

Como consecuencia de lo anterior, interpuso demanda contenciosa administrativa, que se tramita en la vía ordinaria de puro derecho, por cuanto no es posible aportar elementos probatorios en dicha instancia, por lo que resulta imposible desvirtuar con pruebas, el argumento de la instancia jerárquica; en ese sentido, se expuso dentro de la demanda contenciosa administrativa, una vez más los agravios cometidos en sede administrativa en cuanto a la insuficiencia de respaldo contable y/o medios de pago, la falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa y la incongruencia en la fundamentación de hecho en la depuración de las notas fiscales dentro de la Resolución jerárquica, puesto que se insertó un argumento que no fue objeto de observación en ninguna de las actuaciones emitidas con anterioridad; al respecto, el Tribunal Supremo de Justicia emitió la Sentencia 220/2017 de 18 de abril, declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución jerárquica, empleando los mismos argumentos de esta última, sin pronunciarse sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa, hecho que vulnera los **principios procesales del derecho a la defensa y al debido proceso en su elemento congruencia.**

En ese sentido, existe violación del principio de congruencia como elemento del debido proceso; toda vez que, los cargos por los cuales inicialmente se justificó la depuración del crédito fiscal y la determinación de la deuda tributaria por parte de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, se fundamentan en argumentos distintos al que finalmente utilizó para apoyar su decisión el Tribunal Supremo de Justicia; asimismo, se advierte vulneración del derecho a la defensa, puesto que al añadir un argumento diferente en instancia jerárquica, imposibilita al contribuyente a asumir defensa ante tales aseveraciones, presentando documentación probatoria que desvirtúe los nuevos cargos, en el entendido de que los términos probatorios fueron agotados en instancias administrativas anteriores y la única instancia habilitada de la que el contribuyente puede hacer uso, es la demanda "contenciosa tributaria", cuya naturaleza impide que se aporten nuevos elementos probatorios, al tratarse de un proceso de puro derecho, aspecto que no fue contemplado por el Tribunal Supremo de Justicia a tiempo de emitir la Sentencia 220/2017.



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

I.1.2. Derechos supuestamente vulnerados

La empresa accionante estima lesionados sus derechos al debido proceso en sus elementos congruencia y defensa, citando al efecto los arts. 108.1 y 2; y, 115.II de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la acción de amparo constitucional y se ordene la restitución de los derechos al debido proceso en su elemento congruencia y a la defensa, además del "...derecho a exigir el deber fundamental de acatar y cumplir la Constitución Política del Estado y las Leyes" (sic); en consecuencia se disponga, la anulación de la Sentencia 220/2017, debiendo emitirse expreso pronunciamiento sobre todos los argumentos planteados por su parte, en especial en lo que respecta a la falta de valoración de las pruebas aportadas durante el proceso determinativo.

I.2. Audiencia y Resolución del Juez de garantías

En audiencia suspendida de 11 de enero de 2018, cursante de fs. 853 a 854, la parte accionante solicitó al Juez de garantías, que por razones de tiempo y economía, se cite únicamente a los principales demandados, es decir, a los actuales Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, no así a los anteriores.

Celebrada la audiencia pública el 24 de enero de 2018, según consta en el acta cursante de fs. 1140 a 1147, se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación y ampliación de la acción

La empresa accionante a través de su abogado, ratifica los argumentos expuestos en su memorial de acción de amparo constitucional, y adicionalmente manifiesta que: **a)** La Sentencia 220/2017 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, violó el debido proceso en su elemento congruencia y el derecho a la defensa; toda vez que, insertan un cargo contra el contribuyente que no fue tratado a lo largo del procedimiento administrativo, sin permitirle defenderse al respecto, razón por la cual en audiencia ofrece la Resolución Determinativa en la que se puede identificar claramente como la Administración Tributaria, formula un cargo y luego realiza el análisis de acuerdo a la prueba presentada; empero, en el punto referente a la supuesta insuficiencia de los respaldos contables, no existe la valoración referida precedentemente; **b)** La incongruencia e ilegalidad en el análisis de la prueba y vulneración al principio de legalidad y reserva de ley, sobre lo cual la Administración Tributaria, si hizo una valoración; sin embargo, en el anterior, no; es más omitió el informe que presenta como prueba en audiencia, que consigna los descargos efectuados, actos que fueron confirmados por el Tribunal Supremo de Justicia; no obstante dichas resoluciones no pueden permanecer subsistentes por cuanto deliberadamente anulan parte de los



FOTOCOPIA LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

hechos probados, establecidos en el informe, que debió ser incorporado en la Resolución Determinativa de manera clara y precisa; **c)** La prueba a la que hace referencia es el informe de conclusiones, que es de carácter interno y no se pone en conocimiento del contribuyente, siendo el único medio que permite una interiorización de cómo fue hecha la valoración de la prueba ya que en la Resolución Determinativa, donde se suponía debe hacerse conocer al contribuyente dicho extremo, fue omitida por la Administración Tributaria, por la carente o discrecional valoración de la prueba; **d)** En el referido informe de conclusiones, figura un cuadro donde se hace referencia a la factura 104, refiriendo como descargos presentados, un cheque girado al titular del Número de Identificación Tributaria (NIT), con el nombre de la persona que gira la factura; además, extracto bancario y un comprobante de egreso, señalando como importe aceptado, la totalidad de la factura, es decir, la considera suficiente; y, **e)** Respecto a la factura 118, se señala como descargos que la respaldan, comprobante de egreso, cheque girado al emisor de la factura y extracto bancario, no existiendo entre ambas facturas ninguna diferencia, incluso corresponden al mismo proveedor; empero, omiten pronunciarse sobre el cheque, mencionan el extracto bancario, pero no se trata de la totalidad de la prueba, por lo que solicita, que se observe que la misma no fue valorada por parte de la Administración Tributaria, aspecto que más adelante fue confirmado por el Tribunal Supremo de Justicia, siendo que estos debieron haber sido puestos a conocimiento del contribuyente mediante la Resolución Determinativa incluso, y el no haberlo hecho, constituye una violación al debido proceso que incumple los requisitos establecidos en el art. 99 del CTB; este aspecto fue suprimido en todas las instancias, incluso dentro del proceso contencioso administrativo, donde se hizo referencia a dichos requisitos de validez, aclarando que el sujeto pasivo nunca consintió los actos referidos, más bien los impugnó en alzada; empero, la Administración Tributaria recurrió en recurso jerárquico, donde consta un informe del tercero interesado refiriendo que el accionante habría perdido el derecho de interponer la presente acción por subsidiariedad, debido a que no habría recurrido a la vía jerárquica, lo que no es aceptable por cuanto en alzada fueron beneficiados con la resolución por lo que no tenían por qué recurrir a la instancia jerárquica, y posteriormente se interpuso demanda contenciosa administrativa, por lo tanto, se cumplió con los requisitos de admisibilidad del mismo.

En respuesta a lo alegado por el tercero interesado, en forma posterior, respecto al principio de subsidiariedad, indicó que agotaron todos los recursos existentes; sin embargo, resulta ilógico que hubieran impugnado la resolución de alzada; toda vez que, esta le era favorable, en el entendido de que le repuso en su totalidad de la deuda tributaria, y si bien resolvió revocar en parte la Resolución Determinativa, esto se debió a que no dio curso a la anulación del proceso, porque dicha autoridad de alzada ya valoró la prueba de manera directa, por lo que, en absoluto tenían la obligación de acudir a la instancia jerárquica para reclamar ese extremo. Por otro lado, no se pide en la presente acción tutelar, valoración de prueba, sino que se advierta la falta de análisis de la misma, que está ligada a la vulneración de los derechos al debido



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

proceso y a la defensa, siendo que estos, por mandato constitucional son inviolables y se aplicarán de manera progresiva inclusive.

I.2.2. Informe de la autoridad demandada

José Antonio Revilla Martínez, María Cristina Díaz Sosa, Esteban Miranda Terán, Marco Ernesto Jaimes Molina, Juan Carlos Berrios Albizu, Carlos Alberto Eguez Añez, Ricardo Torres Echalar, Olvis Eguez Oliva y Edwin Aguayo Arando, Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, mediante informe presentado el 23 de enero de 2018, cursante de fs. 1150 a 1151, manifestaron lo siguiente: **1)** Que la presente acción emerge de la impugnación de la Sentencia 220/2017, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la que concluyó el proceso contencioso administrativo seguido por INPA PARKET LTDA. contra la AGIT; y, **2)** Los actuales Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, ahora demandados, no participaron del acto impugnado, en consecuencia no corresponde informar sobre el fondo de las pretensiones del accionante; empero, están a los resultados de la presente acción.

Por representación de fs. 911, el Oficial de Diligencias, hace constar que habiéndose constituido en el Tribunal Supremo de Justicia, le informaron que Mariana Montenegro, no era Magistrada titular de dicho Órgano, por lo que no pudo realizar la citación ordenada.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, mediante memorial cursante de fs. 124 a 139 vta., manifestó que: **i)** Respecto a la inexistencia de relación de causalidad entre los hechos y la lesión acusada, la parte accionante expuso agravios carentes de fundamento legal que no demuestran la vulneración supuestamente causada por las autoridades demandadas, lo que pone en evidencia que la presente acción tutelar no cumple con los requisitos esenciales para su admisión, de modo que si la misma no establece una relación de causalidad entre los hechos ocurridos y el derecho vulnerado, trae como consecuencia que sea declarada improcedente, pues el accionante señala de manera superficial y sin fundamento la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa, sin explicar de qué manera se habría producido dicha lesión; en el caso presente, no individualiza el hecho y el derecho en que habría incurrido específicamente la AGIT, lo que denota la falta de nexo y causalidad que se debe establecer con el derecho denunciado o garantías lesionadas; agravios en base a argumentos subjetivos, lo que hace que la acción de defensa no tenga relevancia constitucional; toda vez que, la tutela es inconsistente y carente de fundamento legal, pretendiendo que la jurisdicción constitucional revise aspectos de fondo que ya fueron dilucidados en instancia administrativa y judicial; en consecuencia, reitera que incumplió lo establecido en los arts. 128 de la CPE y 51 del Código Procesal Constitucional (CPCo); **ii)** Sobre la revisión de la actividad jurisdiccional, la actividad interpretativa efectuada por el Tribunal Supremo de Justicia y la AGIT, no es motivo de revisión por parte de la justicia constitucional,



FOTOCOPIA LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

pues esta no puede corregir errores u omisiones, menos aún ingresar a ver temas de fondo controvertidos que fueron correctamente analizados por el Tribunal Supremo de Justicia y la AGIT, más aun si el accionante no demostró dentro de la demanda contenciosa administrativa, cómo la supuesta interpretación y análisis resultan irrazonables y vulneraron sus derechos y garantías, pues la presente acción tutelar, tiene como finalidad garantizar derechos ante actos u omisiones ilegales, mas no puede ser tomada como una instancia casacional dentro del proceso; **iii)** La valoración de la prueba le corresponde a la jurisdicción correspondiente a la materia; el accionante pretende que la jurisdicción constitucional, valore nuevamente prueba presentada por el accionante dentro de los procedimientos administrativos, sin demostrar siquiera, la forma en que el Tribunal Supremo de Justicia y la AGIT se apartaron de los marcos legales de razonabilidad y equidad, ni en qué medida lo resuelto deriva en irrazonable o falto de motivación y fundamentación, pues es insuficiente la mera relación de hechos y citas normativas; **iv)** En cuanto a la supuesta falta de congruencia, dentro del proceso de fiscalización iniciado contra el accionante, a objeto de determinar la correcta apropiación del crédito fiscal de cuarenta y cuatro facturas observadas, el contribuyente presentó pruebas, que revisadas por la AGIT evidenciaron que las mismas estaban relacionadas sólo con veinticinco facturas observadas, correspondiendo su análisis para establecer si eran suficientes para demostrar la efectiva realización de las transacciones del sujeto pasivo y establecer si la deuda tributaria fue determinada correctamente, es decir que el objeto de controversia radicaba en precisar, si la documentación presentada por el sujeto pasivo demostraba o no fehacientemente las transacciones efectuadas, y de acuerdo a lo fundamentado en la resolución de recurso jerárquico, la AGIT no incurrió en vulneración del debido proceso por falta de congruencia, menos por una supuesta falta de valoración de la prueba, pues si efectuó dicha labor; sin embargo, la documentación aportada no demostró de forma fehaciente y objetiva la realización efectiva de las transacciones efectuadas, en consecuencia, la Resolución jerárquica, está respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, conforme a lo solicitado por las partes; **v)** Por su parte el Tribunal Supremo de Justicia, a tiempo de emitir la Sentencia cuya nulidad se pretende, identificó de forma clara y precisa el objeto de controversia, por lo que los fundamentos expuestos en ella, demuestran que las autoridades demandadas, no incurrieron en la supuesta vulneración del principio de congruencia y tampoco omitió la consideración y valoración de la prueba aportada, aspecto que es refrendado al señalar la referida Sentencia que si bien el contribuyente aportó documentación relativa a cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios, y certificación de proveedores, estos no demostraron fehacientemente la transmisión de dominio de los bienes que adquirió y por los cuales se emitió la factura por la que pretende apropiarse del crédito fiscal; **vi)** Los aspectos señalados en el memorial de acción tutelar carecen de fundamentación y motivación; así, el derecho a la defensa que implica que las partes puedan participar activamente dentro de un proceso, empleando todos los recursos que la ley le franquea, fue cumplido en el caso presente, pues el accionante tuvo, la oportunidad de impugnar el acto administrativo en instancia recursiva, lo que no ocurrió, pues sólo fue impugnada por la Administración Tributaria, no así por el accionante; interponiendo incluso la demanda contenciosa



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia; por lo que, el mismo fue escuchado y atendido conforme a derecho tanto en sede administrativa como en la instancia jurisdiccional, obteniendo en todas las instancias, resoluciones que se determinaron conforme a derecho y en sujeción del principio de legalidad, ejercitando plenamente su derecho a la defensa, cuya vulneración acusada, no es evidente, pues no puede alegar dicha vulneración por el hecho de que una resolución sea contraria a sus intereses; y, **vii)** Por lo expuesto, la Sentencia 220/2017, identificó con claridad y precisión los aspectos de controversia, y desarrolló los fundamentos de hecho y derecho, por lo que, no vulneró ni trasgredió el debido proceso en sus elementos congruencia y valoración de la prueba, ni afectó el derecho a la defensa del accionante, pues tanto la Sentencia citada, como la Resolución Jerárquica, se encuentran plena y claramente respaldadas en sus fundamentos técnico jurídicos, atendiendo estrictamente a lo solicitado por las partes, razones por las que, solicita se declare la improcedencia de la presente acción de defensa por falta de los requisitos para su interposición, en consecuencia, denegando la acción de amparo constitucional al no ser evidente la vulneración de derechos.

Por su parte, Eduardo Mauricio Garcés Cáceres, Gerente Distrital Santa Cruz I del SIN, mediante informe cursante de fs. 845 a 852 vta., refirió que: **a)** Respecto a la ausencia de pronunciamiento sobre los vicios de nulidad invocados por el accionante y la consiguiente vulneración al debido proceso y derecho a la defensa por parte de la AGIT, conforme al contenido de la Resolución de alzada, en sus fundamentos técnico jurídicos, se aprecia que todos los agravios señalados por el contribuyente, fueron analizados y en su mayoría descartados y pese a que esa instancia determinó revocar parcialmente la Resolución Determinativa, el contribuyente no impugnó la misma, aspecto que configura el principio de convalidación, resaltando por otro lado que para la procedencia de la acción de amparo constitucional, el accionante debe agotar todas las instancias previas antes de acudir ante el Tribunal de garantías, respetando el principio de subsidiariedad, aspecto que en el caso presente, no fue cumplido. En cuanto al derecho a la defensa, entendido como un componente del derecho al debido proceso por el cual toda persona que es parte de un proceso administrativo o judicial, está facultada para ser oída y presentar las pruebas que considere necesarias, como también hacer uso de los mecanismos de defensa previstos por ley; el accionante, tenía el deber de llevar una adecuada contabilidad mediante libros y registros contables, y de respaldar sus actos de comercio gravados, y sobre todo demostrar por todos los medios la procedencia del crédito fiscal, mediante la acreditación de la realización efectiva de la transacción, aspecto que en el caso presente, fue analizada en la Vista de Cargo, concluyendo que no contiene respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como la efectiva realización de las transacciones, aspectos que fueron ratificados en la Resolución Determinativa y confirmados en la Resolución jerárquica, reforzando dicha conclusión con lo establecido por el art. 4 inc. a) de la Ley 843 de 20 de diciembre de 2004 -Ley de Reforma Tributaria-, respecto a los requisitos de toda venta de bienes o servicios y su materialización del hecho imponible; por ello, el Tribunal Supremo de



FORMACIÓN LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

Justicia, al recoger dicho análisis como parte de su fundamento en la Sentencia 220/2017, la misma resulta ser suficientemente motivada y congruente, y al aplicar la ley tal cual es, cumplió el principio de legalidad y resguardó la garantía del debido proceso en su elemento de derecho a la defensa; **b)** En cuanto a la falta de valoración de la prueba aportada por el contribuyente -ahora accionante-, dentro del proceso de determinación, señaló que la Administración Tributaria al emitir la Resolución Determinativa, omitió pronunciarse sobre los descargos presentados por el contribuyente, respecto a la insuficiencia de respaldo contable y/o medios fehacientes de pago y la incongruencia e ilegalidad en la valoración de las pruebas aportadas, limitándose a transcribir los argumentos del contribuyente; sin embargo, de acuerdo a la estructura de la misma, se identificó inicialmente los antecedentes de hecho, luego la mención de la normativa legal aplicable y el análisis del caso concreto, valorando todos los aspectos concernientes a la determinación y sus descargos que permiten orientar la decisión asumida, y pese al recurso de alzada, tanto la AGIT como el Tribunal Supremo de Justicia, por medio de las resoluciones emitidas a su turno, decidieron mantener firme y subsistente la mencionada Resolución Determinativa, resaltando que la materialización de la transacción no solo se limita a demostrar el elemento de la onerosidad, sino también, la efectiva transmisión del dominio de la cosa, situación que no sucedió ni fue desvirtuada por el contribuyente; **c)** Sobre la vulneración del derecho al debido proceso y a la defensa por parte del Tribunal Supremo de Justicia por medio de la Sentencia 220/2017, refiere que de acuerdo a lo establecido por la jurisprudencia constitucional, el mencionado Órgano de Justicia, preservó en la fundamentación del fallo el componente del debido proceso y su elemento congruencia, reflejado en la concordancia del contenido de la resolución y la estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, además de haber valorado las pruebas que cursaban en el proceso pronunciándose de manera clara y fundamentada sobre la pertinencia de las mismas para validar o no el crédito fiscal; y, **d)** Por todo ello solicita se deniegue la tutela solicitada.

En audiencia, por medio de su abogado manifestó que: **1)** El accionante pretende que la jurisdicción constitucional, realice una valoración de la prueba, potestad que le es inherente al Tribunal de alzada y a su turno, al Tribunal Supremo de Justicia, que al respecto concluyó que la documentación presentada por el accionante, no era suficiente para demostrar la transacción, lo que evidencia que efectivamente hubo valoración de la misma; y, **2)** La Resolución de alzada, no emite pronunciamiento respecto a las nulidades invocadas; sin embargo, el accionante no formuló recurso jerárquico reclamando dicho aspecto, pero presentó alegatos respecto al recurso jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, solicitando se pronuncie sobre los aspectos que no fueron observados en alzada, lo cual no es permitido, pues debió plantearlo reclamando todas las nulidades que no fueron resueltas en alzada, incumpliendo de esta manera con el principio de subsidiariedad.

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

I.2.4. Resolución

El Juez Público Civil y Comercial Decimosexto del departamento de Santa Cruz, constituido en Juez de garantías, por Resolución 02/2018 de 24 de enero, cursante de fs. 1147 vta. a 1149 vta., **denegó** la tutela solicitada, bajo los siguientes fundamentos: **i)** El accionante manifiesta en su memorial de acción de amparo constitucional, que dentro del proceso administrativo, de acuerdo a lo establecido por el art. 131 del CTB, los recursos admitidos contra la Administración Tributaria son de alcance particular y podrá interponerse el recurso de alzada, y contra la resolución que emerja de este, recurso jerárquico. En el caso, contra la Resolución de alzada, el accionante manifiesta que la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico y por otra parte presentó alegatos observando la Resolución emitida en dicha instancia, solicitando además que se pronuncie sobre los aspectos que no fueron observados en la Resolución de alzada. El sistema recursivo, tanto en el proceso ordinario como en la vía administrativa, es el mecanismo por el cual se rectifican, corrigen o modifican los errores u omisiones cometidos por la autoridad que en su oportunidad tuvieron que resolver, o que la jerárquicamente superior los corrija, enmiende o anule; **ii)** El accionante, al considerar que la Resolución Determinativa 17-00541-12 era arbitraria e ilegal, interpuso recurso de alzada, por considerar la existencia de vicios de nulidad que vulneran los derechos a la defensa y al debido proceso, a cuya consecuencia la ARIT Santa Cruz, emitió la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2012, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto la mayoría de los cargos, pero no se pronunció sobre la nulidad invocada. La Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico por una errónea validación de descargos del sujeto pasivo y este presentó alegatos observando el recurso jerárquico, solicitando se pronuncie respecto a los vicios de nulidad; empero, no hizo uso del mismo, a cuya consecuencia, la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013, resolvió revocar la Resolución de alzada, manteniendo firme la Resolución Determinativa 17-00541-12; respecto a la cual, interpuso demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, que emitió la Sentencia 220/2017 que declaró improbadamente la demanda, manteniendo firme la Resolución jerárquica, y en consecuencia también la Resolución Determinativa señalada; y **iii)** La Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, no así el accionante, aspecto por el cual habría consentido sus actos sobre los vicios invocados y no analizados. Si el accionante consideró que el recurso jerárquico había vulnerado sus derechos constitucionales, pudo interponer acción de amparo constitucional contra dicha autoridad, ya que con la misma se agotó la vía administrativa; toda vez que, el proceso contencioso administrativo solo analiza la resolución que resuelve el recurso jerárquico y no aquella que resuelve el recurso de alzada; por ello, el accionante habría consentido el acto que resuelve este último; asimismo, el Tribunal Supremo de Justicia, solo podía analizar los fundamentos de derecho y los agravios resueltos en la referida Resolución jerárquica, habiendo precluido los agravios relativos a los vicios de nulidad que ahora denuncia, mismos que tuvieron que haber sido observados y



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

denunciados por medio de recurso jerárquico, y el no haberlo hecho, se traduce en la falta de trascendencia de las nulidades invocadas, cumpliendo el acto su fin, remarcando además que, el proceso contencioso administrativo, sólo resuelve cuestiones de puro derecho, no de hecho, referidos a la resolución jerárquica.

II. CONCLUSIONES

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

- II.1.** Dentro del proceso de verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente INPA PARKET LTDA., representada por Antonio Eduardo Ayala Antezana -ahora empresa accionante-, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Determinativa 17-00541-12 de 28 de diciembre de 2012, que estableció de oficio las obligaciones impositivas del nombrado en la suma de Bs317 355.-, correspondiente al tributo omitido; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago y sancionándole con una multa del 100% sobre el tributo omitido cuyo importe fue de Bs116 045.- (ciento dieciséis mil cuarenta y cinco bolivianos), además de la multa de Bs29 702.- (veintinueve mil setecientos dos bolivianos), por la contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales, entre otras (fs. 26 a 32).
- II.2.** Contra la señalada Resolución Determinativa 17-00541-12, el accionante interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013 de 20 de abril, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa indicada (fs. 33 a 43).
- II.3.** En conocimiento de la misma la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, formuló recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto, que determinó revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00541-12 (fs. 111 a 123).
- II.4.** En virtud a la Resolución jerárquica, el accionante interpuso demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, que mediante Sentencia 220/2017 de 18 de abril, declaró improbadamente la demanda, dejando subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 (fs. 58 a 62).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La empresa accionante considera vulnerados sus derechos al debido proceso en su elemento de congruencia y a la defensa; toda vez que, las autoridades demandadas, a través de la Sentencia 220/2017 declararon improbadamente la demandada contenciosa y por lo tanto firme y subsistente la Resolución de

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013, que determinó revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00541-12, siendo tal pronunciamiento incongruente, por cuanto: **a)** No se pronunciaron sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa referida; y, **b)** Los fundamentos utilizados para apoyar su decisión se basaron en argumentos diferentes a los que inicialmente utilizó el SIN para justificar la depuración del crédito fiscal y la determinación de la deuda tributaria.

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

III.1. El principio de congruencia como componente del debido proceso

Al respecto, la jurisprudencia constitucional desarrollada en la SCP 0049/2013 de 11 de enero, estableció que: *"El principio de congruencia hace a la garantía del debido proceso, que en definitiva marca el desarrollo del proceso para poder llegar a la sentencia, estableciendo un límite al poder discrecional del juzgador. A través de este principio se obtiene la concordancia entre el petitum de las partes y la decisión asumida por el juez o tribunal; quedando entendido que los mismos no pueden modificar el petitum ni los hechos planteados en la demanda. En ese sentido, el juez o tribunal no podrá iniciar una acción invocando ciertas conductas previamente tipificadas para en el curso de la sustanciación del proceso, cambiar las mismas, o peor aún, arribar a una conclusión de que fueron vulnerados otros preceptos por los cuales no se dio inicio al proceso en curso, aquello indudablemente significaría vulneración del principio de congruencia y atentatorio contra el debido proceso y el derecho a la defensa, por cuanto efectivamente se deja en indefensión al procesado quien no podrá asumir la misma de una manera efectiva, alterando inclusive la producción de la prueba de descargo.*

Una resolución incongruente es arbitraria, por tanto su impugnación hace viable su revocación; mejor dicho, impone al tribunal o juez de alzada el deber de su rectificación, asegurándose la estricta correspondencia entre la acusación y el fallo, garantizando de esta manera la sustanciación de un proceso justo.

En ese contexto la SCP 0593/2012 de 20 de julio de 2012, ha señalado: 'El principio de congruencia adquiere manifiesta relevancia en dos ámbitos, por una parte respecto al proceso como unidad, a delimitar el campo de acción de las partes y del órgano jurisdiccional en la que condiciona su desenvolvimiento; por otra, respecto a la estructura de la Resolución, a fin de que absuelva todos los puntos a consideración del juzgador.

(...)



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

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; 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 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”.

III.2. Análisis del caso concreto

La problemática traída en revisión versa respecto a la vulneración del derecho al debido proceso de la empresa accionante, en su elemento congruencia y a la defensa; toda vez que, las autoridades demandadas, a través de la Sentencia 220/2017, declararon improbadamente la demandada contenciosa administrativa y por lo tanto firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013, que determinó revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00541-12, siendo tal pronunciamiento incongruente y sin fundamento por cuanto: **1)** No se pronunciaron sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa referida; y, **2)** Los fundamentos utilizados para apoyar su decisión se basaron en argumentos diferentes a los que inicialmente utilizó el SIN para justificar la depuración del crédito fiscal y la determinación de la deuda tributaria.

De acuerdo a lo establecido en el Fundamento Jurídico III.1 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, la congruencia como elemento constitutivo del debido proceso, es entendida como la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva de un fallo (puede ser este judicial o administrativo), pero que además la misma debe estar presente en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armónico de todas las partes de una resolución, que derive en una estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, determinación que además deberá estar debidamente apoyada por normativa que respalde jurídicamente la decisión asumida.

En ese sentido, al haber establecido claramente lo que implica la congruencia como elemento constitutivo del debido proceso, corresponde remitirnos a los argumentos expuestos por el accionante a momento de interponer la demanda contenciosa administrativa, a fin de establecer si es



FOTOCOPIA LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

evidente o no la incongruencia alegada, en la Sentencia cuya nulidad se pretende.

Así, de la lectura de la Sentencia 220/2017, del punto I.2 Fundamentos de la demanda, se evidencia que el accionante, planteó lo siguiente: **i)** Que la autoridad demandada al momento de emitir su resolución, no efectuó una fundamentación y valoración fáctica de los descargos presentados, vulnerando de esta manera el derecho a la defensa y al debido proceso; **ii)** En los descargos presentados a la Vista de Cargo, se indicó que para desvirtuar el argumento de la Administración Tributaria en sentido de que las notas fiscales no contenían suficiente respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la procedencia del crédito fiscal, así como la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, bastaba remitirse a los documentos cursantes en el expediente administrativo, específicamente a la Orden de Verificación 0011OVI04905, Form 7520, con la cual se emplazó a la empresa a la presentación de Declaraciones Juradas de los periodos observados, libro de compras, facturas de compras originales, detalladas en el Anexo de la Orden de Verificación, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones; documentación que fue presentada a cabalidad, según lo pedido; asimismo, con relación al requerimiento realizado, se presentó fotocopias de los documentos bancarios que prueban fehacientemente la veracidad de las operaciones efectuadas, y que adicionalmente y de manera voluntaria se presentaron los comprobantes de egreso con documentación respaldatoria, con el objeto de demostrar el cumplimiento de las formalidades establecidas en el Código de Comercio; resaltando que posterior a ese requerimiento no existió otro, por lo que se cumplió con la presentación de lo requerido, incluso con aquella que no fue pedida; **iii)** La autoridad demandada, confesó que se cumplió con lo señalado, es decir con la presentación de los medios de pago de las facturas observadas, con lo que se demostró la onerosidad de las transacciones mediante cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de los proveedores; empero, de manera incongruente concluyó que no se demostró la transmisión de dominio de los bienes, señalando al respecto que, las notas fiscales que fueron validadas en la Resolución de alzada, corresponden a la adquisición de servicios, pero contradictoriamente la fundamentación de hecho que sustenta la Resolución Jerárquica, se refiere a la transmisión de dominio de bienes; y, **iv)** Resulta evidente que dicha Resolución, incurrió en incongruencia en la fundamentación de hecho que sustenta el acto impugnado, además de una falta de valoración fáctica de los descargos presentados en el expediente.

De esa manera, y con la contestación a la demanda por parte de la AGIT, el Tribunal Supremo de Justicia, delimitó la problemática planteada, de la siguiente manera: "...la demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de revocar la resolución de alzada, porque considera que cumplió con la presentación total de la



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

documentación requerida e inclusive con la documentación adicional que no fue solicitada, considera que la autoridad jerárquica erróneamente determinó que no se demostró la transmisión de dominio de los bienes no obstante que corresponden a la adquisición de servicios, existiendo en consecuencia, incongruencia en la fundamentación de hecho que sustenta el acto impugnado, además de una falta de valoración fáctica de los descargos presentados en el expediente" (sic).

En base a dicha problemática, los Magistrados demandados del Tribunal Supremo de Justicia, declararon improbadamente la demanda contenciosa administrativa y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, con los siguientes fundamentos:

- a) Que en el caso, a raíz de un proceso de verificación efectuado por la Administración Tributaria, se emitió la Vista de Cargo que estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria de UFVs'273 120.- (doscientos setenta y tres mil ciento veinte unidades de fomento a la vivienda), correspondiente a los periodos de enero, marzo a diciembre de 2008, y que luego, mediante Resolución Determinativa 17-000541-12, se estableció la deuda tributaria por un monto de UFVs'176 294.- (ciento setenta y seis mil doscientos noventa y cuatro unidades de fomento a la vivienda), correspondiente a los periodos fiscales de abril, julio a diciembre de 2008, que incluía tributo omitido e intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, Resolución que fue revocada en alzada y esta a su vez revocada por la Autoridad Jerárquica, manteniendo firme y subsistente la señalada Resolución Determinativa; concluyendo la Resolución Jerárquica impugnada, que el contribuyente obtuvo crédito fiscal emergente de facturas que no cumplían con el tercer requisito de validez del crédito fiscal, es decir, que la transacción haya sido efectivamente realizada.
- b) Que notificado el contribuyente con el detalle de diferencia en el que se incluyó una nómina de cuarenta y cuatro facturas observadas correspondientes a la gestión 2008, que fue incluida en la Vista de Cargo, se le hizo conocer al sujeto pasivo el origen de los reparos, y las observaciones a cada una de las facturas y que luego de valorar las pruebas presentadas por el nombrado, se emitió la Resolución Determinativa, que modificó el tributo omitido, estableciendo una deuda tributaria de UFVs'176 294.-.
- c) El sujeto pasivo aportó documentación y demostró la onerosidad de las transacciones observadas, presentando cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de proveedores; empero, la misma no fue suficiente para desvirtuar las observaciones efectuadas en la Vista de Cargo, porque no se adjuntó documentación que acredite la transmisión de dominio de bienes o servicios que habría adquirido, por los que se le habría extendido la factura por la que apropia crédito fiscal y que en antecedentes, no figura documentación contable que acredite



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

la realización efectiva de la transacción, conforme a lo establecido en el art. 70.4, 5 y 6 del CTB, que dispone las obligaciones del sujeto pasivo de respaldar sus actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, que deben reflejarse en un sistema contable que se respalde con documentos las operaciones efectuadas.

- d)** En cuanto al reclamo de la empresa demandante respecto a que no se describió o detalló las notas fiscales que corresponderían a la adquisición de bienes, especificando los datos de las mismas, así como el hecho de que los fiscalizadores no le solicitaron otra documentación, en el punto IV.4.2. de la Resolución Jerárquica, se hizo una descripción del proceso de determinación, y en la Vista de Cargo, que es la base de la Resolución Determinativa, se consignó claramente el origen de los reparos y en el caso, las facturas y las observaciones a cada una de ellas, por lo que el sujeto pasivo, tenía la obligación de desvirtuar las observaciones efectuadas con documentos contables que respalden la efectiva realización de la transacción, conforme lo determina el art. 70.4, 5 y 6 del CTB.
- e)** De acuerdo a lo establecido en los arts. 4 y 8 de la Ley 843, para la apropiación y beneficio del crédito fiscal, producto de las transacciones que se declara, estos deben cumplir tres requisitos: la transacción debe estar respaldada con la factura original, que esta se encuentre vinculada con la actividad gravada y que la misma se haya realizado efectivamente. Respecto al primer requisito, el contribuyente cumplió con dicha exigencia, pues presentó facturas de compras; sin embargo, la Autoridad Jerárquica correctamente señaló que si bien el sujeto pasivo aportó documentos y expuso razones para demostrar la onerosidad de las transacciones observadas, mediante copias de cheques, comprobantes bancarios y certificaciones de sus proveedores, mismos que aportan elementos de convicción para establecer el elemento de onerosidad; empero, en el análisis de los hechos o documentos que demuestren la transmisión de dominio de los bienes, se advirtió que no se aportaron pruebas que dieran certidumbre de la transmisión de los bienes que habría adquirido y que generaron la factura observada, pues no figura en antecedentes, documentación contable que acredite el ingreso de los bienes adquiridos, a los activos del sujeto pasivo, como ser libros diario, mayor, auxiliares, kardex y/o registro de almacenes; de ahí que, si bien la documentación presentada por el contribuyente, parecería ser suficiente para demostrar la efectiva realización de la transacción y la justificación para la validez del crédito fiscal; empero, las mismas no se encuentran respaldadas con documentación contable que otorgue certeza que efectivamente se realizó la misma.
- f)** Que la Resolución Jerárquica en el punto IV.4.2, hizo referencia a la contabilidad y los medios o instrumentos de los que se sirve; al respecto



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

y de acuerdo a lo previsto en los arts. 70.4, 5 y 6 del CTB; y, 36 y 44 del Código de Comercio (CCom), era obligación del sujeto pasivo, contar con los registros contables que demuestren con claridad las operaciones reflejadas en las facturas observadas, con el fin de demostrar la onerosidad de las transacciones y la transmisión de dominio de los bienes o prestación de servicios señalados en las facturas, que hacen a la efectiva realización de la transacción con los emisores de la factura, es decir, respaldar sus actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas o notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden; por lo que, el no haber presentado dicha documentación, dio lugar a la decisión de considerar que la documentación presentada por el contribuyente, resultaba insuficiente para demostrar la efectiva transacción, en consideración a que la misma, es emergente de disposiciones legales obligatorias para llevar una contabilidad adecuada en la actividad comercial, más aún si el sujeto pasivo con el fin de hacer valer sus derechos al cómputo del crédito fiscal, le correspondía en cumplimiento de los arts. 68.7 y 76 del CTB, aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó, cumpliendo con la obligación prevista en el art. 70.4 y 5 del citado Código; y,

- g)** Que la empresa demandante, a los fines de beneficiarse con el crédito fiscal, no cumplió con la demostración de la efectiva realización de las transacciones observadas, en razón a que las facturas o notas fiscales, no tienen validez por si mismas para el cómputo del crédito fiscal, sino cuando cumplen con los requisitos de validez dispuestos en las leyes y reglamentos, de tal forma que no quede duda sobre las operaciones que originaron la emisión de la factura, que hayan sido realizadas, que el proveedor realizó la prestación del servicio o la venta del producto sea el consignado en la factura y que reciba el pago, todo registrado contablemente, tal como dispone el art. 36 del CCom; razones por las que no correspondía acoger favorablemente las pretensiones de la empresa demandante.

Ahora bien, de lo ampliamente descrito en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa ahora accionante, y la Sentencia 220/2017, dictada por los Magistrados ahora demandados, en relación con la problemática traída en revisión por medio de la presente acción de defensa, concretamente en lo referente a que las autoridades demandadas no se hubieran pronunciado sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa referida, se colige que, la Sentencia impugnada, se refiere ampliamente respecto a lo manifestado por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013, al señalar que la empresa contribuyente, aportó documentación que demostró la onerosidad de las transacciones observadas, por medio de cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

proveedores; sin embargo, esta no era suficiente para desvirtuar las observaciones efectuadas en la Vista de Cargo, y que al margen de ella, no se presentó documentación que pruebe la transmisión del dominio de bienes o servicios adquiridos por los que se le otorgó la factura observada, y que además en antecedentes, no constaba documentación contable que acredite la efectiva transacción, tal cual establece el art. 70.4, 5; y, 6 del CTB, que respalde las actividades de sujeto pasivo y demuestre la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; resaltando además respecto al reclamo de la empresa demandante en cuanto a que no se habría detallado las notas fiscales que corresponderían a la adquisición de bienes, y respecto a que los fiscalizadores no le solicitaron otra documentación adicional, la Sentencia impugnada se remitió al punto IV.4.2 de la Resolución Jerárquica, en el que la AGIT hizo una descripción del proceso de determinación y en la Vista de Cargo, señalando que en dicho apartado se consignó claramente el origen de los reparos y las observaciones a las facturas, concluyendo que era el sujeto pasivo, quien tenía la obligación de desvirtuar dichas observaciones con documentos contables que respalden la transacción efectuada, y que consiguientemente, en el análisis de los hechos o documentos que demuestran la transmisión de dominio de bienes, el contribuyente no aportó pruebas que acrediten tal extremo, consistente en documentación contable que evidencie el ingreso de los bienes adquiridos, como ser, libro diario, mayor, auxiliares, Kardex o registro de almacenes, concluyendo que la documentación presentada por el contribuyente, pareciera ser suficiente para demostrar la efectiva realización de la transacción y la justificación del crédito fiscal; sin embargo, no existe documentación contable que dé certeza de la realización de la misma.

Lo expresado, desvirtúa lo afirmado por la empresa accionante, respecto a que la Sentencia emitida por las autoridades demandadas, sería incongruente, por cuanto no se habría pronunciado sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa, pues es evidente que la Sentencia señalada, hace referencia a la valoración efectuada por la instancia jerárquica con relación a la prueba aportada al proceso administrativo, que llevó a esa instancia a concluir que la documentación presentada por el sujeto pasivo, no era suficiente para acreditar la efectiva realización de la transacción y la transmisión de los bienes que habría adquirido; en ese sentido y de acuerdo a lo establecido en el Fundamento Jurídico de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, la congruencia como elemento constitutivo del debido proceso, es entendida como la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva del fallo (judicial o administrativo), pero que además la misma debe estar presente en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armónico de todas las partes de una resolución, que derive en una estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, que además debe estar debidamente sustentada en normativa que respalde la decisión asumida, elementos que de acuerdo a lo señalado *ut supra*, están presentes en la Sentencia cuya nulidad se solicita, por lo que a partir

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

de lo manifestado no se advierte incongruencia alguna respecto a la falta de pronunciamiento denunciada en esta acción tutelar.

Por otra parte, respecto al segundo punto identificado en la problemática traída en revisión, de la lectura del memorial de la presente acción de defensa, se observa que la empresa accionante refiere que la Resolución Jerárquica a tiempo de revocar la Resolución de alzada y mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa, que habría introducido nuevos elementos o habrían empleado argumentos diferentes a los que inicialmente utilizó el SIN para justificar la depuración del crédito fiscal y la determinación de la deuda tributaria, lo que a criterio suyo, vulneraría su derecho a la defensa por cuanto se vio impedido de presentar prueba para desvirtuar los referidos nuevos aspectos introducidos por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico, y que las autoridades demandadas al confirmar dicha resolución, habrían consentido dicha vulneración; en cuanto este tema, si bien tal problemática no fue contundentemente expuesta en la demanda contenciosa administrativa de la forma glosada precedentemente a fin de que las autoridades demandadas emitan una respuesta concreta al respecto; sin embargo, de la revisión efectuada al inicio del análisis del caso concreto del presente fallo, específicamente en la exposición de motivos de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa accionante, se observa que respecto a este punto refirió que la Resolución Jerárquica de forma incongruente habría concluido señalando que no se demostró la transmisión del dominio de bienes, y que las notas fiscales que fueron validadas en la Resolución de Alzada corresponderían a la adquisición de servicios, pero que contradictoriamente, la fundamentación de hecho que sustenta la Resolución Jerárquica que revocó la Resolución de Alzada, se refiere a la transmisión de dominio de bienes, resultando por lo tanto, que la Resolución Jerárquica habría incurrido en incongruencia en la fundamentación de hecho que sustenta el acto impugnado. Al respecto, el análisis efectuado por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia que ahora se impugna, determinó confirmar la Resolución Jerárquica, porque de la revisión efectuada de la misma, concluyó que la documentación aportada por el contribuyente, si bien demostró la onerosidad de las transacciones observadas, pues al respecto presentó cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de proveedores; sin embargo, la misma no fue suficiente para desvirtuar las observaciones establecidas en la Vista de Cargo, pues no se aportó documentación que acredite la transmisión del dominio de los bienes o servicios que habría adquirido, y que fueron los que generaron la factura cuyo crédito fiscal pretende apropiarse, pues no constaba en antecedentes, documentación contable que acredite la realización efectiva de la transacción, siendo que es obligación del sujeto pasivo respaldar sus actividades y operaciones gravadas; análisis que se convierte en el centro de la problemática planteada, pues con dicho análisis, se ratifica la conducta del sujeto pasivo, es decir que si las notas fiscales correspondían a la adquisición de bienes o servicios, indistintamente, la obligación del sujeto pasivo de respaldar contablemente dichas operaciones, fue



Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

incumplida, por lo tanto, no se evidencia de qué forma pudieron haber sido vulnerados el debido proceso en su elemento congruencia o el derecho a la defensa del accionante, si como se tiene dicho, se trate de bienes o servicios, las obligaciones de la empresa contribuyente, eran las mismas y las incumplió.

Asimismo de la Sentencia ahora revisada se advierte que la misma al respecto mencionó que la Administración Tributaria notificó al contribuyente con el detalle de diferencias en la que se incluyó un listado de cuarenta y cuatro facturas observadas correspondientes a la gestión 2008, la cual fue incluida a la Vista de Cargo, a partir del cual se le hizo conocer el origen de los reparos y las observaciones de cada una de las facturas, habiéndose emitido a partir de ello y luego de valorar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, la correspondiente Resolución Determinativa, estableciendo la deuda tributaria; sin embargo, pese a las observaciones comunicadas, el ahora accionante no obstante de aportar documentación en relación a la onerosidad de las transacciones observadas no presentó elemento que acredite la transmisión de dominio de los bienes que habría adquirido y por los cuales se generó la factura por la que apropia crédito fiscal, no habiendo cumplido con lo establecido en el art. 70.4 y 5; y, 6 del CTB concerniente al respaldo de las actividades y operaciones gravadas, sosteniendo la inexistencia de documentación contable que acredite el ingreso de los bienes adquiridos a los activos del sujeto pasivo como se indicó anteriormente, extremo que da cuenta que no obstante de que fueron puestas a conocimiento del accionante las observaciones realizadas a cada una de las facturas, el mismo no cumplió con su obligación de respaldar las operaciones efectuadas a fin de demostrar con claridad tanto la onerosidad de las transacciones como el dominio de los bienes señalados en las facturas presentadas, reiterándose nuevamente la referencia cumplida por las autoridades demandadas a la Resolución de Recurso Jerárquico en cuanto a la descripción del proceso de determinación efectuado a partir del punto IV.4.2 de dicha Resolución, en el cual se puntualizó que en la Vista de Cargo se consignó claramente el origen de los reparos, las facturas y sus respectivas observaciones, teniendo el contribuyente el deber de desvirtuar las mismas con documentos contables que respalden la efectiva realización de la transacción, por lo que teniendo en cuenta que la Vista de Cargo es la base de la Resolución Determinativa, en la cual se incluyó el listado de las cuarenta y cuatro facturas observadas, detalle de diferencias con el que fue notificado el accionante, puede concluirse que los cargos establecidos fueron conocidos por el entonces sujeto pasivo, desde el inicio del proceso de verificación impositiva, teniendo la posibilidad de presentar los descargos pertinentes para desvirtuar los actos acusados; sin embargo, al no haberlo hecho se determinó la sanción de su conducta por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales. En ese entendido, el derecho a la defensa del accionante, no pudo ser vulnerado; toda vez que, como se refirió anteriormente, la Resolución de Recurso Jerárquico, mantuvo los cargos y las sanciones establecidas en la Resolución Determinativa la cual



FOTOCOPIA LEGALIZADA

Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia

-se reitera- encuentra su base en la Vista de Cargo correspondiente, misma en la que se incluyó el listado de las observaciones referidas y el detalle de las diferencias con las que fue notificado el accionante, correspondiendo por lo mencionado también denegar la tutela solicitada respecto a este punto.

Todo lo expuesto demuestra que la Sentencia 220/2017, emitida por los Magistrados demandados del Tribunal Supremo de Justicia, no es incongruente ni vulnera el derecho a la defensa como alega el accionante; toda vez que, los dos aspectos sobre los cuales versa la problemática de la presente acción de defensa, consistentes en que no se pronunciaron sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba aportada a la Resolución Determinativa, y que los fundamentos utilizados para apoyar su decisión se basaron en argumentos diferentes a los que inicialmente utilizó el SIN para justificar la depuración del crédito fiscal y la determinación de la deuda tributaria, no son evidentes correspondiendo denegar la tutela solicitada.

Finalmente, si bien la presente acción de defensa también fue dirigida contra Mariana Montenegro como "actual Magistrada del TSJ"; empero, en los hechos no ostenta tal condición, por lo tanto, carece de legitimación pasiva.

Por lo expuesto, el Juez de garantías, al **denegar** la tutela impetrada, aunque con otros argumentos, obró correctamente.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Primera; 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 02/2018 de 24 de enero, cursante de fs. 1147 vta. a 1149 vta., pronunciada por el Juez Público Civil y Comercial Decimosexto del departamento de Santa Cruz, y en consecuencia **DENEGAR** la tutela impetrada, bajo los argumentos expuestos en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. MSc. Karem Lorena Gallardo Sejas
MAGISTRADA

Fdo. MSc. Georgina Amusquivar Moller

MAGISTRADA	
* TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL *	
Reproducción del original cursante en el	
expediente N° 20536-2018-96-AG	
Certifico	
Sucre 21 de marzo de 2020 de	

Cecilia La Fuente Torrico
SECRETARIA DE SALA
SALA PRIMERA
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL