



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL
SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0419/2016-S3
Sucre, 6 de abril de 2016

SALA TERCERA

Magistrada Relatora: Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez
Acción de amparo constitucional

Expediente: 13276-2015-27-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 48/2015 de 30 de noviembre, cursante de fs. 354 a 357, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Fabiola Angélica Calle Cordero** en representación legal de **María Inés Quispe de Salinas** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)**.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 22 de octubre y 19 de noviembre de 2015, cursantes de fs. 175 a 193, y de 217 a 226 vta., la accionante a través de su representante expresó los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Juntamente con otros socios procedió a conformar una asociación accidental para reunir pedidos y dineros, y así conseguir una mejora en precios de materiales de construcción con la fábrica de acero Arequipa de la República de Perú, utilizando su cuenta de banco para realizar los giros al fabricante proveedor, con la orden de que las exportaciones ingresen a zona franca desaguadero a nombre del usuario de zona franca y operador contratado, quien ingresó la mercadería para luego ser nacionalizada y despachada a cada asociado según su pedido, entregándole la factura correspondiente para la extracción aduanera previo pago de los derechos de aduana y demás tributos; y, cumpliendo con los descargos en función a su participación en la asociación.

El 3 de octubre de 2013, fue notificada con la Orden de Fiscalización 0012OFE00396 de 28 de diciembre de 2012, bajo la modalidad de fiscalización parcial correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las

Transacciones (IT), e Impuesto sobre la Utilidad de la Empresa (IUE), de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009; asimismo, requirió documentación que fue presentada como descargo; emitiendo la Administración Tributaria las Actas de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación 54064 de 29 de abril de 2014 y 80265 de 12 de mayo de igual año, al haber supuestamente evidenciado que se incumplieron deberes formales en el registro del Libro de Ventas IVA de noviembre de 2009, del número de autorización correcto y la falta de presentación de la documentación solicitada según requerimiento 97523; posteriormente, fue notificada mediante cédula, con la Vista de Cargo 32-0029-2014 de 21 de mayo, estableciendo una deuda tributaria a favor del fisco por un monto de UFV's41 073 223.- (cuarenta y un millones setenta y tres mil doscientos veintitrés unidades de fomento a la vivienda), que comprende el tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales y sanción.

El 23 de junio de 2014, presentó descargos alegando la errónea determinación de reparos contra una tercera persona, que la finalización se limitó a imponer reparos sobre extractos bancarios que por su naturaleza no generan obligación de pagar impuestos, que la fundamentación no estableció correctamente los hechos generadores viciando de nulidad la Vista de Cargo; asimismo, como señaló que no existe hecho generador ni base imponible de la Vista de Cargo, y pidió la nulidad de la misma por vicios procesales por falta de fundamentación y vulneración al derecho a la defensa; igualmente señaló que se pagó correctamente los impuestos, así como pidió que la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) decline competencia, la Vista de Cargo razonó incorrectamente respecto al depósito en efectivo de \$us5 000 000.- (cinco millones de dólares estadounidenses), así como el costo de venta fue mal entendido por la Administración Tributaria y ante la inexistencia de tributo omitido, no correspondería aplicar la sanción por omisión de pago, ni las multas por incumplimiento de deberes formales.

El 27 de junio de 2014, fue notificada con la Resolución Determinativa 24-0640-2014 de 25 de igual mes, mediante la cual se declaró la inexistencia de tributo omitido de los periodos de mayo y diciembre de 2009, y determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas por IVA e IT de los periodos de enero a abril y junio a noviembre de 2009, y por el IUE, por la gestión fiscal con cierre a diciembre del mismo año, por un tributo omitido de UFV's17 486 100.- (diecisiete millones cuatrocientos ochenta y seis mil cien unidades de fomento a la vivienda), que con sanciones e incumplimiento de deberes alcanza a la suma de UFV's41 455 459.- (cuarenta y un millones cuatrocientos cincuenta y cinco mil cuatrocientos cincuenta y nueve unidades de fomento a la vivienda).

Interpuesto el recurso de alzada contra la referida Resolución Determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, anuló obrados hasta el vicio más antiguo, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014 de 13 de octubre; es decir, hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014,

debiendo en consecuencia la Administración Tributaria establecer la base imponible realmente existente a las obligaciones tributarias; posteriormente, el 29 de diciembre de 2014, la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anuló obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución de Recurso de Alzada inclusive, para que la ARIT La Paz, emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados en el recurso de alzada; así el 16 de marzo de 2015, la ARIT La Paz pronunció la Resolución que revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, dejando sin efecto el importe de Bs13 615 448.- (trece millones seiscientos quince mil cuatrocientos cuarenta y ocho bolivianos), más sus accesorios por concepto de IUE omitido, la multa de UFV's500.- (quinientas unidades de fomento a la vivienda) por incumplimiento de deber formal, manteniendo firme y subsistente Bs9 073 270.- (nueve millones setenta y tres mil doscientos setenta bolivianos) por IVA, Bs2 093 834.- (dos millones noventa y tres mil ochocientos treinta y cuatro bolivianos) por IT y Bs2 040 750.- (dos millones cuarenta mil setecientos cincuenta bolivianos) por IUE.

El 17 de agosto de 2015, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, mediante la cual se confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 de 16 de marzo, emitida de manera contradictoria, ilegal e ilógica, por cuanto, dicha Resolución previamente a pronunciarse sobre el fondo refiere que analizará los vicios de forma denunciados, pero contrariamente determina que la AGIT, ya se pronunció en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, sobre los vicios de nulidad de la base presunta, así como señaló que si existía afectación por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, debiendo hacer valer sus derechos interponiendo el contencioso administrativo y al no haberlo hecho tácitamente se estaría de conformidad con lo decidido, lo cual igualmente resulta incongruente por cuanto la Resolución de Recurso Jerárquico en única instancia desestimó el vicio de anulabilidad identificado en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, por lo cual no se presentó recurso jerárquico dado que estuvo de acuerdo con lo pronunciado; evidenciándose que no tuvo la oportunidad de asumir defensa sobre el referido vicio de anulabilidad desestimado por la AGIT en única instancia.

El argumento de que admitió el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que se encuentra firme y ejecutoriado, es un fundamento totalmente arbitrario, toda vez que el 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que anuló obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, a fin de que se emita una nueva resolución y se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada; así la ARIT La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, así dicha Resolución fue pronunciada antes del cumplimiento de los veinte días para la presentación de la demanda contenciosa administrativa y antes de que venzan los seis meses para la

interposición de la acción de amparo constitucional.

Igualmente se denunció como agravio que la Vista de Cargo incurrió en violación al principio de congruencia al establecer los reparos por compras en territorio del Perú y que harían presumir como venta en Bolivia, lo cual vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, dado que la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no cumplen con los arts. 96 y 99 del Código Tributario Boliviano (CTB), en cuanto a los fundamentos de hecho y de derecho, pretendiendo hacer ver la AGIT, que sí existió indefensión pero atribuible a su persona, lo cual no es cierto al haber facilitado a la Administración Tributaria toda la documentación, basando la supuesta inexistencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo, con argumentos generales y escuetos y sin responder respecto al agravio de fondo que plantea la Vista de Cargo dado que no fundamentó ni motivó el hecho de perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si los giros al exterior no constituyen en ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria; y al no haberse pronunciado hasta la fecha, ni la Administración Tributaria ni la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) con una posición legal, clara y solvente, no se le permitió asumir una defensa adecuada.

Tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no cuentan con fundamentos de hecho y derecho que motiven la posición de la Administración Tributaria para establecer el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación tributaria en base a giros del exterior, y por ende no lograron su finalidad de hacer conocer los motivos por los cuales se estaría determinando esa cuantiosa e imaginaria deuda tributaria, lo que le causó indefensión puesto que al desconocer los fundamentos del supuesto perfeccionamiento del hecho generador no pudo desvirtuar técnica ni legalmente los cargos de la Administración Tributaria, por otro lado, la AGIT nunca respondió a los agravios de fondo respecto a que la Vista de Cargo, no reflejó, ni fundamentó y menos motivó el hecho del perfeccionamiento del hecho generador que haga presumir ventas en Bolivia por compras realizadas en el Perú, más aún si toda la mercadería importada ingresó por zona franca desaguadero que no es propiamente territorio boliviano para fines impositivos, y que los giros al exterior no son ingresos no declarados y no perfeccionan el hecho generador de la deuda tributaria, restringiendo su derecho al debido proceso en su vertiente la fundamentación y motivación de las resoluciones.

La actuación de la Administración Tributaria incumplió los arts. 66, 95 y 100 del CTB, a fin de establecer la verdad material, de acuerdo al art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), por cuanto esta no aportó elementos suficientes que permitan establecer que los depósitos realizados en la cuenta de la Corporación de Acero Arequipa S.A., respondería a compras efectuadas por la contribuyente y menos que las mismas hayan sido comercializadas para determinar la existencia de un ingreso no declarado, materializándose la violación del principio de verdad material en la determinación correcta del perfeccionamiento del hecho generador ocasionando que la AGIT, en

desconocimiento del debido proceso y la defensa, determine al igual que la Administración Tributaria, la existencia de Ventas no declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas, pese a que nunca se pudo perfeccionar el hecho generador de la obligación tributaria por giros realizados a una empresa del exterior, por cuanto no se demostró la legal importación de la mercancía comprada en el exterior donde en todo caso es atribución de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) presumir la importación, por lo que la AGIT al desestimar la documentación que presentó indicando que las facturas de ventas en zonas francas emitidas por José Aniceto Salinas Tarqui, Declaración Única de Importación (DUI) y contratos de asociación accidental demostrarían la relación contractual entre el usuario de zona franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, no se relacionaría con su persona, por ello los giros al proveedor internacional ni tienen relación con la mercancía nacionalizada y comercializada en zona franca, ni establece implícitamente la comisión del ilícito de contrabando, toda vez que si no existe relación entre la mercadería comprada en el exterior y vendida y/o comercializada en territorio aduanero nacional, no se perfeccionaría el hecho generador por la venta de mercancía que no habría ingresado a Bolivia, además que conforme al Decreto Supremo (DS) 470 de 7 de abril de 2010, las mercancías vendidas en zona franca no se encuentran alcanzadas por el IVA, ni el IT.

Finalmente conforme al art. 96.I del CTB, la Vista de Cargo debe cumplir con ciertos requisitos para su validez y la ausencia de cualquier de los ellos la vicia de nulidad; asimismo, sobre los requisitos que debe contener la Resolución Determinativa, el art. 99.II del CTB, estableció que además de otros debe especificarse la deuda tributaria, así como deben fundamentar los hechos y los derechos y establecer la calificación de la conducta; de igual forma, el DS 21532 de 27 de febrero de 1987, determinó que el nacimiento del hecho imponible se perfecciona en caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero; por otro lado, se advierte que la AGIT, desconoció su derecho a la igualdad en la aplicación de la ley en su vertiente a la seguridad jurídica, por cuanto en un caso similar y relacionado con la misma empresa, se pronunció de forma diferente, dado que no es la primera oportunidad en la cual la Administración Tributaria les inició proceso de fiscalización por realizar depósitos de dinero en la cuenta del proveedor extranjero; igualmente se desconoció el principio de legalidad previsto en el art. 6.1 del CTB y 232 de la Constitución Política del Estado (CPE), puesto que el ordenamiento jurídico tributario no tiene una norma que prevea expresamente que su conducta dé origen al acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria, así como se apartó de los marcos de razonabilidad y equidad al no efectuar un análisis de la prueba, al no tomar en cuenta los depósitos bancarios realizados por ella como hecho generador de una obligación tributaria no configuran el hecho generador de la obligación, más aún si no se estableció plenamente su legal importación; por otro lado, valoró incorrectamente la composición de la asociación accidental y la prueba de descargo sobre la información del usurario operador logístico José Aniceto Salinas Tarqui a nombre de quien ingresó la mercadería a zona franca desaguadero y las facturas de zona franca entregadas por dicho usuario para

realizar la extracción aduanera; y por último, en su caso se aplicó de manera retroactiva la Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013, para determinar la base presunta a hechos que sucedieron antes de su emisión.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

La accionante a través de su representante considera lesionados sus derechos al debido proceso en sus elementos a una resolución congruente y motivada, a los principios de doble instancia, de impugnación y de irretroactividad de la norma; a la defensa; y, a la igualdad en la aplicación de la ley en su vertiente de seguridad jurídica, citando al efecto los arts. 115.II, 117.I, 123, 178, 180.I y II, 232, 311 y 323 de la CPE; y, 8 inc. h) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela, y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, y se disponga la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, ordenando que se reinicie el proceso de determinación tributaria respetando el debido proceso, el derecho a la defensa y las garantías procesales de legalidad y verdad material de los hechos; con condenaciones y responsabilidad de ley.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 30 de noviembre de 2015, según consta en el acta cursante de fs. 348 a 353, con la presencia de los abogados de la parte accionante, de los abogados apoderados de la autoridad demanda y de los terceros interesados, se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación de la acción

Los abogados de la parte accionante presentaron certificado de que la apoderada de la accionante tenía programada otra audiencia para la fecha de realización de la audiencia de la acción de amparo constitucional, justificando su ausencia.

I.2.2. Informe de la autoridad demandada

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, a través de sus apoderados, mediante informe de 30 de noviembre de 2015, cursante de fs. 249 a 263, y en audiencia, manifestó que: **a)** El 3 de octubre de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a María Inés Quispe de Salinas, con la Orden de Fiscalización 0012OFE00396, modalidad de fiscalización parcial de IVA, IT e IUE de enero a diciembre de 2009, asimismo, con el Requerimiento 97523, por el cual se solicitó la presentación de: Libro de compras y ventas IVA; notas fiscales de respaldo al débito y crédito Fiscal, extractos bancarios, comprobantes de ingreso y egresos, estados financieros, dictamen de auditoría, libros de contabilidad y otros;

b) El 9 y 18 de octubre de 2013, la accionante solicitó la aplicación de plazos para presentar descargos a la Orden de Fiscalización, emitiendo la Administración Tributaria los Autos 25-2746-2013 y 25-2755-2013 de 14 y 22 de octubre, respectivamente, disponiendo la ampliación de plazos; **c)** El 29 de abril de 2014, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 054064 y 080265, al haberse evidenciado el incumplimiento de deberes formales relacionado con el registro en el Libro de Ventas IVA del periodo de noviembre de 2009, del Número de Autorización correcto y la falta de presentación de documentación solicitada según Requerimiento 97523, correspondiente la aplicación de sanciones; **d)** El 22 de mayo de 2014, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la accionante con la Vista de Cargo 32-0029-2014, estableciendo la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta y presunta, así como adeudos tributarios de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, por un monto equivalente a UFV's41 073 223.- **e)** El 23 de junio del mismo año, la accionante presentó descargos de la Vista de Cargo, argumentando errónea determinación de reparos contra la tercera persona, que la finalización se limitó a imponer reparos sobre extractos bancarios que por su naturaleza no genera obligación de pagar impuestos; asimismo, señaló que la fundamentación no estableció correctamente los hechos generadores viciando de nulidad la Vista de Cargo por vicios procesales por falta de fundamentación y vulneración al derecho a la defensa, que los impuestos fueron pagados, así como solicitó la declinatoria de competencia y que la Vista de Cargo razonó incorrectamente sobre el depósito en efectivo de \$us500 000.- (quinientos mil dólares estadounidenses), y que ante la existencia de tributo omitido no corresponde aplicar la sanción por omisión de pago, no correspondiendo las multas por incumplimiento a deberes formales; **f)** El 27 de junio de 2014, se notificó a María Inés Quispe de Salinas con la Resolución Determinativa 24-0640-2014, la cual declaró la inexistencia de tributo omitido de los periodos fiscales de mayo y diciembre de 2009; además de determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas por el IVA, el IT y el IUE; **g)** El 13 de octubre de igual año, la ARIT La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0731/2014, mediante la cual se resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, a efecto que se establezca la base imponible realmente existente correspondiente a las obligaciones tributarias de la contribuyente, respecto al IVA, IT a IUE de la gestión 2009; **h)** El 29 de diciembre de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución del Recurso de Alzada, para que la ARIT La Paz emita una nueva resolución, en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la accionante en su recurso de alzada; **i)** El 16 de marzo de 2015, la ARIT La Paz emitió la Resolución de Recurso de Alada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, dejando sin efecto el importe de Bs13 615 448.- más sus accesorios por concepto de IUE omitido, así como la multa de UFV's500.-, por incumplimiento de deber formal de registro en el Libro Compra IVA del periodo fiscal de 2009; y mantuvo firme y subsistente Bs9 073 270.- por IVA; Bs2 093 834.- por IT; y, Bs2 040 758.- por IUE de la gestión

2009; **j)** La actividad interpretativa de la AIT como tribunal especializado en materia tributaria no puede ser motivo de revisión por parte de la justicia constitucional, más aún si la accionante no demostró, cómo la supuesta interpretación de la AGIT, desconoció derechos y garantías previstos en la Constitución Política del Estado; **k)** Para oponer la Resolución Jerárquica ahora impugnada en la presente acción de defensa, la parte accionante tuvo la oportunidad de interponer la demanda contenciosa administrativa para que la instancia judicial pueda pronunciarse en el fondo y revise las actuaciones de la AGIT, por lo que no se observó el principio de subsidiariedad; **l)** Sobre la supuesta vulneración al debido proceso en sus vertientes a la doble instancia, el principio de impugnación y el derecho a la defensa, la Resolución objeto de impugnación no es la que refiere en este punto la parte accionante sino más bien la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, puesto que lo se pretende es confundir y hacer creer que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anuló obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, con el fin de que emita una nueva resolución, por lo que la nueva Resolución de recurso de alzada dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Determinativa 24-0640-2014 y contra la citada Resolución de alzada las partes recurrentes interpusieron recurso jerárquico cuya Resolución AGIT-RJ 1486/2015, confirmó la nueva Resolución de alzada, por lo que a partir de la emisión y notificación de la Resolución de Recurso de Jerárquico ya señalada, la parte pudo hacer efectivo su derecho a plantear y/o iniciar un proceso contencioso administrativo, pero no lo hizo; **m)** De la lectura de la Vista de Cargo se advierte que la misma contiene los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron la determinación de la deuda tributaria consistente en ingresos no declarados por compras de material de construcción de proveedor "Corporación Acero Arequipa S.A. del Perú", sustentado por documentación proporcionada por el Banco de Crédito S.A. respecto a depósitos en efectivo y transferencias interbancarias, realizadas al proveedor; **n)** De acuerdo a los requisitos establecidos en el art. 99 del CTB, se establece que la Resolución Determinativa consigna en sus partes considerativas los fundamentos de hecho y de derecho que dieron origen a los reparos en la Vista de Cargo y los resultados de la verificación, efectuando un análisis y evaluación de los descargos presentados por la contribuyente, desestimándolos, por lo que se ratifica la deuda tributaria así como la calificación de la conducta como omisión de pago; por lo que no se advierte la vulneración al principio de congruencia alegada por la recurrente sobre el cambio de los cargos; **o)** Sobre los argumentos de la carga de la prueba, la accionante conforme a los arts. "76 y 70" numerales 4 y 6 del CTB, tiene la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registro, y otros documentos y facilitar las tareas de control y determinación que realiza la Administración Tributaria; empero, conforme los requerimientos efectuados por el ente fiscal la misma rehusó proporcionar información aludiendo vicios de nulidad, dificultando las tareas de fiscalización, por lo que corresponde desestimar sus argumentos; **p)** No se causó indefensión ni se vulneraron los derechos al debido proceso ni a la defensa del sujeto pasivo, dado que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa cumplieron con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99 del CTB, al encontrarse debidamente

fundamentadas y motivadas en cuanto a las investigaciones, hallazgos y determinación de la deuda tributaria; así como se valoraron todas las pruebas aportadas; **q)** No es evidente que la AGIT no hubiera respondido el agravio de fondo referido a la Vista de Cargo y el hecho generador, dado que de manera fundamentada se ha motivado el hecho del perfeccionamiento del mismo; **r)** Respecto a la supuesta vulneración al principio de verdad material como vertiente fundamental del debido proceso, dicha aseveración carece de asidero legal, por cuanto conforme al art. 4 inc. d) de la LPA, la verdad material fue investigada en oposición a la verdad formal; **s)** La Administración Tributaria estableció ventas no declaradas considerando los depósitos y transferencias bancarias efectuadas por María Inés Quispe de Salinas al "Consortio Acero Arequipa S.A.", operaciones bancarias que fueron convertidas a bolivianos, restándose las compras mensuales realizadas al "Consortio Acero Arequipa S.A." según depósitos bancarios e importaciones efectuadas por el contribuyente, sumando el 13,25% como margen de utilidad presunta, llegando al total de ventas no declaradas, el mismo que fue sustentado para la determinación sobre base presunta de IVA, IT e IUE; **t)** La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, al presumir que las transferencias de las cuentas bancarias a favor de un tercero constituyen en compras realizadas y no declaradas; y que las mismas compras se consideren ventas no declaradas, constituye una presunción perfectamente válida y regulada específicamente por normativa tributaria; **u)** Con relación a la prueba de reciente obtención, en el recurso jerárquico se efectuó una explicación detallada sobre el negocio; en el cual, se señala que intervienen tres personas, aclarando que sería propietaria de una ferretería en el que logró un ventaja comercial, dicha documentación si bien no fue presentada a la Administración Tributaria, ni se señaló constancia de su existencia y compromiso de presentación antes de la emisión de la Resolución Determinativa, se evidencia que no desvirtuó las pretensiones de la Administración Tributaria, por cuanto, no se confirmaron los argumentos de la accionante, dado que no señaló cuál la relación comercial con el proveedor, no certificó el origen de los depósitos bancarios, y menos explicó cual la relación de emitir facturas de exportación a nombre de José Aniceto Salinas Tarqui y no así de María Inés Quispe Salinas; **v)** Respecto a las facturas de ventas en zonas francas emitidas por José Aniceto Salinas Tarqui, DUI y contratos de asociación accidental, las mismas solo documentan la relación contractual entre el usuario de zona franca y los clientes en la nacionalización de barras de construcción, sin que se pueda relacionar dichas operaciones con la accionante, quien omitió presentar depósitos y extractos bancarios que demuestren que el origen de los fondos en su cuenta corriente fueron realizados por la referida sociedad accidental; y, **w)** La accionante no manifestó claramente de qué manera se habría realizado diferenciaciones u otorgado un trato discriminatorio, dado que la AGIT falló anulando obrados hasta el vicio más antiguo, no solo cuando verificó falta de fundamentación y motivación en el acto administrativo impugnado, sino también cuando se encontró vicios de fondo y forma que causaron la vulneración de derechos y garantías.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz, mediante sus representantes legales por memorial de 30 de noviembre de 2015, cursante de fs. 295 a 308, y en audiencia, señaló que: **1)** La ARIT La Paz emitió inicialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, disponiendo anular obrados hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, la misma que fue impugnada por la Administración Tributaria a través del recurso jerárquico, ante lo cual la AGIT, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, anuló la referida Resolución a fin de que la ARIT La Paz, se pronuncie sobre todos los argumentos plantados; **2)** Esta instancia recursiva en cumplimiento a la Resolución de recurso jerárquico ingresó al análisis de todos los aspectos de forma y fondo planteados por la accionante en recurso de alzada; **3)** Una vez analizado el recurso de alzada, la contestación de la Administración Tributaria y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, y luego de revisada la documentación remitida y los agravios manifestados por la accionante, se resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN contra la accionante, dejándose sin efecto la importante suma de Bs13 615 448.-, por omisión de pago por concepto de IUE, entre otros, manteniéndose firme la suma de Bs9 073 270.- por el IVA y Bs2 093 832.- por el IT; **4)** Entre la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa existe plena concordancia, coherencia y correspondencia entre los reparos inicialmente establecidos y lo resuelto en el acto administrativo cuestionado, por lo que no es evidente que la Administración Tributaria haya cambiado los cargos o fundamentado su decisión en base a algo distinto a lo establecido en la Vista de Cargo 32-0029-2014, dado que la Resolución Determinativa está fundamentada en hechos, actos, elementos y valoraciones de los cargos atribuidos al sujeto pasivo, por lo que no existe vulneración al principio de congruencia; **5)** No se dejó en indefensión a la contribuyente toda vez que esta conocía los reparos previamente establecidos y pudo activar todos los mecanismos de defensa, ofreciendo descargos de conformidad al art. 77 del CTB; **6)** La Orden de Fiscalización 0012OFE00396 y todas las actuaciones y actos administrativos posteriores fueron dirigidos hacia la contribuyente María Inés Quispe de Salinas -hoy accionante- y no así contra una empresa extranjera sobre el que la Administración Tributaria no tiene competencia para ejercer sus facultades fiscalizadoras, además que la accionante se sometió voluntariamente a la competencia del SIN, dado que desde su inicio hasta la culminación del accionar de la Administración Tributaria, efectuó una serie de solicitudes y presentó descargos a la Vista de Cargo, conforme al art. 98 del CTB; **7)** Se verificó la inexistencia de vicios de nulidad invocados por la accionante respecto a la Administración Tributaria a lo largo del procedimiento de fiscalización al haberse asumido conocimiento preciso de los reparos emitidos en su contra, ejerciendo su derecho a la defensa, por lo que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no produjeron indefensión a la recurrente, más al contrario el sujeto activo cumplió con los requisitos previsto por los arts. 96 y 99 del CTB y 18 y 19 del DS 27310 de 9 de enero de 2004; consecuentemente, se desestimó la nulidad de obrados por vicios procesales, equivocada valoración de la prueba y vulneración al derecho a la defensa; **8)** La asociación accidental no está sometida a los requisitos que reglamenta la constitución de sociedades comerciales; sin

embargo, esta en la obligación de respaldar sus actividades mediante documentos pertinentes, es decir, que la accionante tenía la obligación de desvirtuar los reparos establecidos por el ente fiscal conforme el art. 76 del CTB, y más aún cuando el art. 70.4 de la misma norma, establece que es obligación tributaria del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; **9)** La prueba presentada en instancia recursiva, si bien no cumple con lo establecido en el art. 81 del CTB, al no ser pertinente y oportuna por cuanto no fue ofrecida ante la Administración Tributaria; sin embargo, de la revisión y valoración de dichos documentos se estableció que estos no desvirtúan en absoluto la posición asumida por el ente fiscal; **10)** Ante la interposición del recurso jerárquico por parte de la Administración Tributaria, la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, resolviendo anular la Resolución de recurso de alzada, hasta que la instancia correspondiente emita un nuevo pronunciamiento sobre todos los argumentos planteados; **11)** La causal de nulidad invocada por la accionante referida al método de determinación y falta de fundamentación de la base presunta, fue resuelta en su momento, expresando la decisión asumida en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014; sin embargo, en cumplimiento a la determinación asumida por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, que resolvió anular la citada Resolución de Recurso de Alzada, procedió a la revisión de todos los argumentos objeto de la impugnación; **12)** En cuanto a la determinación de adeudos, básicamente obedeció a los depósitos en efectivo, transferencias "ACH" y transferencias interbancarias de la contribuyente a su proveedor, a partir de los cuales la Administración Tributaria consideró la existencia de compras, y posteriormente luego de la aplicación del procedimiento de determinación a los depósitos bancarios, estableció ingresos no declarados originando reparos a favor del fisco, al respecto al ARIT La Paz mediante la Resolución de recurso de alzada emitió criterio al respecto, sin embargo, la instancia jerárquica mediante Resolución de recurso jerárquico, estableció que es una presunción perfectamente válida considerar que las transferencias a favor del proveedor del sujeto pasivo se constituyen en compras y posteriormente ventas no declaradas; y, **13)** La instancia de alzada consideró todo lo argumentado por la ahora accionante en su recurso de alzada, aplicó los principios que rigen en materia administrativa, como ser el principio de verdad material, economía procesal, celeridad, congruencia; además de haber posibilitado el ejercicio del derecho a la defensa y al debido proceso, por lo que no se verifica vulneración a los derechos invocados en la presente acción tutelar; y con relación a la prueba, si bien no se cumplió con el art. 81 del CTB, toda vez que la documentación no fue pertinente ni oportuna, las mismas no desvirtuaron en absoluto la posición asumida por el ente fiscal.

Por su parte, Juan Carlos Mendoza Lavadenz, Gerente de GRACO La Paz del SIN, en audiencia refirió que: **i)** Se emitió la Resolución Determinativa 24-0640-2014, estableciendo una deuda tributaria contra la accionante, acto que fue impugnado a través del recurso de alzada, el cual posteriormente fue anulado por la Resolución de recurso de alzada, disponiendo sea emitida una nueva resolución

de alzada emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, que es objeto de la acción de amparo constitucional; **ii)** Esta última Resolución modificó parcialmente la deuda tributaria establecida por la Administración Tributaria, por lo que en caso de que dicha Resolución sea dejada sin efecto a través de la acción tutelar presentada provocaría un gran perjuicio; **iii)** Se pretende a través de esta acción de defensa ingresar a aspectos de fondo a efecto de que se anule la Vista de Cargo, y la Resolución Determinativa; sin embargo, no tomaron en cuenta que no son actos administrativos definitivos, mismos que ya fueron modificados por impugnaciones que realizó la contribuyente, lo que imposibilita que la jurisdicción constitucional pueda verificar las supuestas lesiones; **iv)** El petitorio de la demanda de acción de amparo constitucional es de imposible cumplimiento por cuanto es la AGIT la que fue demandada, estando GRACO La Paz del SIN solo como tercero interesado, no pudiendo por ello dejarse sin efecto la Resolución Determinativa emitida por este ente; **v)** Ya se estableció que no existe el supuesto vicio de nulidad respecto a la determinación de la base imponible, en ese sentido la ARIT La Paz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, que dispuso revocar parcialmente la Resolución Determinativa y finalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, confirmó dicha Resolución, decidiendo no ingresar al tema de la determinación de la base imponible, al haber sido ya resuelto en una resolución anterior que es la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, por lo que no existe vulneración a la doble instancia, porque ese derecho lo tenía que ejercer la Administración Tributaria; **vi)** El hecho de que la accionante haya obtenido un fallo desfavorable no implica que tenga que impugnar indefinidamente hasta que se le dé la razón; **vii)** Respecto a la supuesta vulneración al debido proceso en su elemento de motivación, puesto que la Vista de Cargo no contendría la fundamentación suficiente, ello no puede ser dilucidado por la jurisdicción constitucional al constituir aspecto de fondo; y, **viii)** Con relación a la supuesta vulneración del derecho a la igualdad, puesto que existiría un procedimiento similar al presente caso y que la accionante habría obtenido un fallo diferente, en la relación de los hechos de estos dos casos se evidencia que son diferentes, porque la Resolución de Recurso Jerárquico "1641/2013", si bien dispuso la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo, sin embargo dicha nulidad fue porque la Administración Tributaria emitió sus reparos por una determinación sobre base cierta, observación realizada por la AGIT que fue corregida en 2014, determinándose la base imponible sobre base mixta, sobre base cierta y sobre base presunta; en ese entendido no existe analogía para que la AGIT vaya a emitir fallos de manera similar, además que la relación de hechos son diferentes.

I.2.4. Resolución

La Sala Civil y Comercial Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución 48/2015 de 30 de noviembre, cursante de fs. 354 a 357, **denegó** la tutela solicitada, bajo los siguientes fundamentos: **a)** La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 -ahora impugnada- satisface las exigencias previstas por la

doctrina constitucional de la motivación, por cuanto los puntos de agravio expresados en el recurso jerárquico interpuesto por la accionante, fueron respondidos por la AGIT de forma motivada y fundamentada; **b)** La Resolución cuestionada contiene una relación de hechos, una descripción y valoración de los elementos probatorios recogidos durante el desarrollo del proceso, por lo que no se advierte vulneración a los elementos del debido proceso; **c)** En cuanto a la doble instancia dicho principio fue cumplido, al haber la parte accionante interpuesto recurso de alzada y consiguientemente recurso jerárquico, no siendo responsabilidad de la parte demandada que la parte accionante no haya interpuesto acción de amparo constitucional ni proceso contencioso administrativo, no pudiendo señalar la parte accionante que se restringió su derecho a hacer uso de estos recursos, porque emitieron las Resoluciones administrativas antes del vencimiento de los plazos para interponer los mismos; **d)** Respecto a la verdad material considera que la parte accionante no expresó de manera adecuada y precisa los fundamentos jurídicos que sustente su posición, y en el caso de la prueba no describió concretamente cuáles fueron valoradas apartándose de los marcos legales de razonabilidad y equidad, cuáles no fueron recibidas o no fueron compulsadas, sino que ello debió ser reclamado dentro del proceso administrativo en sí; **e)** Los vicios de nulidad aludidos fueron ya resueltos por las Resoluciones de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014 y de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, no pudiendo la parte accionante pretender que nuevamente se anulen obrados por otros aspectos que oportunamente no fueron alegados, lo cual implicaría constantes impugnaciones que no permitirían culminar el proceso; y, **f)** La demanda de acción de amparo constitucional y su subsanación se parecen más a un recurso de casación que una acción de tutela, en el cual existe la ausencia de señalamiento con precisión de actos vulneratorios de derechos y garantías constitucionales.

II. CONCLUSIONES

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

II.1. María Inés Quispe de Salinas -ahora accionante-, luego de haber sido objeto de una fiscalización externa conforme a la Orden 0012OFE00396 de 28 de diciembre de 2012, por la Gerencia GRACO La Paz del SIN -actual tercero interesado-, respecto al IVA, IT e IUE de la gestión 2009 de los periodos 01/2009 a 12/2009 (fs. 2 a 14); la Gerencia GRACO La Paz del SIN, emitió la Resolución Determinativa 24-0640-2014 de 25 de junio, mediante la cual se declaró la inexistencia de tributo omitido, al no constar diferencias en el IVA e IT en los periodos fiscales mayo/2009 y diciembre/2009, y determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas por IVA, IT e IUE de la gestión fiscal con cierre a diciembre/2009, en el impuesto omitido de Bs26 832 308.- (veintiséis millones ochocientos treinta y dos mil trescientos ocho bolivianos); calificando su conducta como **omisión de pago** conforme al art. 165 del CTB, siendo sancionada con una multa del 100% del tributo omitido, UFV's500.- y UFV's1 500.- (mil

quinientos unidades de fomento a la vivienda), por la contravención al art. 46.II.2 inc. e) de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, y 70.6 del CTB (fs. 18 a 63).

II.2. Por memorial presentado el 21 de julio de 2014, la ahora accionante, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 24-0640-2014, solicitando la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo por supuestas graves violaciones al procedimiento de determinación, alegando igualmente que dicha Resolución vulneraría el principio de congruencia incurriendo en una premeditada valoración errónea de la prueba (fs. 49 a 97 del anexo 1).

II.2.1. La Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz -actual tercera interesada- mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014 de 13 de octubre, anuló obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014 de 21 de mayo, inclusive, disponiendo que la Gerencia GRACO La Paz del SIN establezca la base imponible realmente existente, correspondiente a las obligaciones tributarias de la actual accionante, respecto al IVA y al IT, relativo a los periodos fiscales de enero a abril y junio a noviembre de la gestión fiscal de 2009, así como el IUE del periodo que concluye a diciembre de ese año (fs. 179 a 197 vta. del anexo 1).

II.2.2. Por memorial presentado el 4 de noviembre de 2014, Juan Carlos Mendoza Lavadenz, Gerente de GRACO a.i. La Paz del SIN, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, solicitando la revocatoria de dicha Resolución y se confirme totalmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014 (fs. 202 a 208 vta. del anexo 2).

II.2.3. Mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014 de 29 de diciembre, el Director Ejecutivo a.i. de la AGIT -hoy demandado-, resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, emitida por la ARIT La Paz; en consecuencia **anuló obrados** con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la referida Resolución de recurso de alzada inclusive, a fin de que la ARIT La Paz, emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada, de conformidad con el art. 212.I inc. c) del CTB (fs. 248 a 267 vta. del anexo 2).

II.2.4. Conforme a dicha Resolución, la Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 de 16 de marzo, mediante la cual revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, emitida

por la Gerencia GRACO La Paz del SIN contra la accionante, dejando en consecuencia sin efecto el importe de Bs13 615 448.-, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto de IUE emitido de la gestión fiscal 2009, la multa de UFV's500.- por incumplimiento del deber formal de registro de Libro de Ventas IVA del periodo fiscal noviembre 2009; y mantuvo firme y subsistente Bs9 073 270.- por el IVA y Bs2 093 832.- por el IT, ambos de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 y Bs2 040 758.- por el IUE de la gestión 2009, más actualización, intereses, sanción por omisión de pago y otros (fs. 325 a 354 del anexo 2).

II.2.5. Por memorial presentado el 7 de abril de 2015, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, interpuesto recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 (fs. 371 a 375 del anexo 2); asimismo, por memorial presentado el 21 de ese mes y año, la hoy accionante, interpuso recurso jerárquico contra la referida Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015 (fs. 396 a 469 de los anexos 2 y 3).

II.2.6. A través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015 de 17 de agosto, el Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, dejando en consecuencia sin efecto el importe de Bs13 615 448.-, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto de IUE omitido de la gestión fiscal 2009, así como la multa de UFV's500.- por incumplimiento de deberes formales de registro en el Libro de Ventas IVA del periodo fiscal noviembre 2009, según Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 54064 de 29 de abril de 2014, y mantuvo firme y subsistente Bs9 073 270.- por IVA, Bs2 093 832.- por IT, Bs2 040 758.- por IUE de la gestión 2009, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago y una multa de UFV's1 500.- por incumplimiento de deber formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución de procedimiento de fiscalización conforme al Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 80265 de 12 de mayo de 2014, establecidos en la Resolución Determinativa 24-0640-2014 (fs. 677 a 710 vta. del anexo 4).

II.2.7. La accionante en vía de complementación solicitó se aclare respecto a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015: **1)** Por qué no se consideró el certificado original de la empresa proveedora sobre los depósitos observados por la Administración Tributaria; **2)** El importe de margen de utilidad final utilizado en el análisis del IUE; **3)** El tratamiento respecto al importe final del IVA, tomando en cuenta los supuestos costos que ocasionaron las aparentes

compras de material de construcción por los depósitos realizados a la "Corporación Acero Arequipa S.A."; y, **4)** La no consideración de la Sentencia 207/2015 de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en la que en un caso similar anuló obrados hasta la vista de cargo por falta de fundamentación por parte del SIN de las observaciones efectuadas en el proceso de determinación y presentada como prueba de reciente obtención (fs. 718 a 724 del anexo 4).

II.2.8. La AGIT a través del Auto Motivado AGIT-RJ 0098/2015 de 7 de septiembre, señaló que en el acápite de cuestión previa de la Resolución jerárquica, se puntualizó que a través de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014 se pronunció sobre los presuntos vicios de nulidad sobre la determinación de base presunta, y se aclaró que la accionante tenía la vía jurisdiccional para hacer valer sus derechos ante el Tribunal Supremo de Justicia, así como se desestimó los vicios de la Resolución del recurso de alzada aclarándose que respecto a las definiciones del IVA y su tratamiento para determinar, la instancia de alzada observó que no forma parte del recurso de alzada; asimismo, sobre la prueba de reciente obtención de la Sentencia 207/2015 de 19 de mayo, del Tribunal Supremo de Justicia, que supuestamente no fue observada, ello no es evidente por cuanto se efectuó el análisis a los precedentes presentados por la recurrente como de reciente obtención, no siendo la citada Sentencia parte de sus pruebas, la que fue presentada el 10 de agosto de 2015 y que fue observada mediante Proveído de 11 de igual mes y año; señalando que siendo claros y precisos los fundamentos técnico jurídicos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, dispuso no ha lugar a la solicitud de complementación (fs. 725 a 727 vta. del anexo 4).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La accionante a través de su representante denuncia la vulneración de sus derechos invocados en la presente acción tutelar, por cuanto la autoridad demandada al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, no anuló obrados pese a que se habría denunciado que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa emitidas por el SIN, no establecieron el perfeccionamiento del hecho generador que hagan presumir ventas en Bolivia por compras realizada en el Perú; asimismo, no se valoró la calidad de la asociación accidental determinando ventas no declaradas, así como no tomó en cuenta los depósitos bancarios realizados por ella y que supuestamente habrían dado origen al hecho generador de la obligación tributaria, igualmente se desconoció el principio de legalidad al no encontrarse de manera expresa una normativa que prevea que su conducta dé origen al hecho generador del impuesto, apartándose de los marcos de razonabilidad y equidad respecto a la valoración de la prueba presentada.

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

III.1. La revisión de la actividad jurisdiccional de otros tribunales. Jurisprudencia reiterada

Al respecto la SCP 1461/2013 de 19 de agosto, estableció que: "...la jurisprudencia del Tribunal Constitucional desde sus inicios ha sido categórica en afirmar que a la jurisdicción constitucional no le corresponde juzgar el criterio jurídico empleado por otros tribunales para fundar su actividad jurisdiccional, pues ello implicaría un actuar invasivo de las otras jurisdicciones; no obstante, es indudable también que desde sus inicios el Tribunal determinó que sí procede la tutela constitucional si en esa actividad interpretativa se lesionan derechos fundamentales y garantías constitucionales, incluso a efectos de revisar 'cosa juzgada'.

De donde se puede concluir que la jurisdicción constitucional respetando el margen de apreciación de las otras jurisdicciones precisó que la acción de amparo constitucional no se activa para reparar incorrectas interpretaciones o indebidas aplicaciones del Derecho, pues no puede ser un medio para revisar todo un proceso judicial o administrativo, analizando la actividad probatoria y hermenéutica de los tribunales, ya que se instituyó como garantía no subsidiaria ni supletoria de otras jurisdicciones.

Más adelante y en ese mismo contexto jurisprudencial, el Tribunal Constitucional hace extensible la línea jurisprudencial de revisión de la legalidad ordinaria a eventuales violaciones de los derechos y las garantías constitucionales a la verificación de si en la interpretación, no se afectaron principios constitucionales informadores del ordenamiento jurídico (citando los de legalidad, seguridad jurídica, igualdad, proporcionalidad, jerarquía normativa y debido proceso), ni valores constitucionales. De donde determinó que un mecanismo de control de la actividad interpretativa de la jurisdicción ordinaria resulta que ésta se someta a 'reglas admitidas por el Derecho', por ello planteó una relación de causalidad entre el sometimiento de las autoridades a los estándares interpretativos y la vigencia de derechos, garantías, principios y valores en la actividad hermenéutica, con la conclusión que la interpretación de una norma no puede conducir a la creación de una norma distinta de la interpretada. En esa dirección se fue decantando la jurisprudencia constitucional concediendo (SC 1877/2004-R de 8 de diciembre) y denegando (SC 1856/2004-R de 2 de diciembre) las tutelas impetradas.

Sin embargo, posteriormente vía jurisprudencia se estableció que la errónea interpretación debe ser invocada por el accionante a efectos de abrir la jurisdicción constitucional para la verificación de la actividad interpretativa de la jurisdicción común, y más adelante se precisó que la parte procesal

que se considera agraviada con los resultados de la interpretación debe expresar de manera adecuada y precisar los fundamentos jurídicos que sustenten su posición; en ese sentido, se determinó que ante la ausencia de carga argumentativa corresponde denegar la tutela solicitada. Esta línea se profundizó señalando que es atribución del Tribunal Constitucional interpretar la Constitución, y de la jurisdicción común, interpretar el resto del ordenamiento jurídico; o lo que es lo mismo, la legalidad infraconstitucional u ordinaria, precisando que ello no implica llegar a la conclusión tajante de que la labor interpretativa de la legalidad ordinaria no está sujeta al control constitucional para verificar la vulneración de derechos y garantías de la Constitución; ante ello la SC 0085/2006-R de 25 de enero, precisó que el accionante que pretende la revisión de la legalidad ordinaria debe: i) Explicar por qué la labor interpretativa impugnada resulta insuficientemente motivada, arbitraria, incongruente, absurda o ilógica o con error evidente, identificando, en su caso, las reglas de interpretación que fueron omitidas por el órgano judicial o administrativo; y, ii) Preciso los derechos o garantías constitucionales que fueron lesionados por el intérprete, estableciendo el nexo de causalidad entre éstos y la interpretación impugnada; dado que sólo de esta manera la problemática planteada por el recurrente, tendrá relevancia constitucional; la SC 0194/2011-R de 11 de marzo, incorporó el tercer elemento que debe contener la exposición refiriendo: '3) Establezca el nexo de causalidad entre la ausencia de motivación, arbitrariedad u otra situación absurda, por no aplicar la interpretación que considera debió efectuarse, y los derechos y/o garantías que conforman el bloque de constitucionalidad, y que han sido lesionados con dicha interpretación, explicando sí el resultado, cuál la relevancia constitucional'. La línea citada fue precisada por la SCP 0410/2013 de 27 de marzo, al referir que la carga argumentativa mencionada anteriormente no puede aplicarse para denegar la activación de la jurisdicción constitucional en la revisión de la jurisdicción ordinaria.

De todo lo mencionado, se tiene que la línea jurisprudencial relativa a la revisión de la actividad de otros tribunales por parte de la justicia constitucional ha avanzado en términos evolutivos hasta consolidar la noción que la interpretación de la legalidad infra constitucional le corresponde a los tribunales de justicia y no a la justicia constitucional; empero, ante la existencia de violación de derechos y garantías previstos en la Constitución, excepcionalmente la justicia constitucional puede ingresar a valorar la actividad desarrollada en miras a brindar una tutela constitucional, y finalmente que es al accionante el que debe precisar los derechos invocados a efectos de lograr una tutela constitucional, sin que ello implique someterse estrictamente a los cánones desarrollados por las SSCC 0718/2005-R, 0085/2006-R y 0194/2011-R.

De lo referido, se deben precisar tres elementos de suma importancia: a)

*Las autoridades de los otros sistemas de justicia (civil, penal, familiar, agroambiental, administrativa, etc.) en realidad ejercen al igual que la justicia constitucional una actividad hermenéutica que parte de la Constitución e irradia a todo el ordenamiento jurídico; por ello, a la luz del Estado Constitucional de Derecho no es válido hablar de `legalidad ordinaria`, pues todos los órganos de justicia se encuentran sometidos a la Constitución y su labor interpretativa parte de ésta; b) La noción de `reglas admitidas por el Derecho`, rescatando una posición teórica decimonónica no agota las posibilidades hermético - argumentativas de las autoridades judiciales (...); c) La revisión de la actividad interpretativa que realizan otras jurisdicciones que involucra el análisis de la motivación, congruencia, adecuada valoración de los hechos (valoración de la prueba) y adecuada valoración del Derecho (interpretación de las normas), no es la labor propia de la justicia constitucional; empero, es insoslayable que las autoridades jurisdiccionales no se encuentran habilitadas a vulnerar derechos fundamentales, y en esa dimensión esta jurisdicción constitucional se encuentra habilitada a vigilar que en todo fallo, providencia o decisión judicial que las autoridades judiciales se sometan a la Constitución; y, d) Para que la jurisdicción constitucional analice la actividad interpretativa realizada por los tribunales de justicia, los accionantes deben hacer una precisa relación de vinculación entre los derechos fundamentales invocados y la actividad interpretativa - argumentativa desarrollada por la autoridad judicial. Demostrando ante esta justicia constitucional que se abre su competencia en miras a revisar un actuado jurisdiccional, sin que ello involucre que la instancia constitucional asuma un rol casacional, impugnatorio o supletorio de la actividad de los jueces. **En ese sentido, no es exigible la argumentación *numerus clausus* en las demandas de amparo constitucional, sino una precisa presentación por parte de los accionantes que muestre a la justicia constitucional de por qué la interpretación desarrollada por las autoridades, vulnera derechos y garantías previstos por la Constitución, a saber en tres dimensiones distintas: 1) Por vulneración del derecho a una Resolución congruente y motivada que afecta materialmente al derecho al debido proceso y a los derechos fundamentales que se comprometen en función de tal determinación; 2) Por una valoración probatoria que se aparta de los marcos de razonabilidad y equidad; y, 3) Por una incorrecta aplicación del ordenamiento jurídico, que más allá de las implicancias dentro del proceso judicial o administrativo lesiona derechos y garantías constitucionales**"(las negrillas fueron añadidas).*

La citada línea jurisprudencial fue también ratificada en la SCP 1737/2014 de 5 de septiembre, pronunciada por esta misma Sala, concluyendo que: "...esta jurisdicción no se constituye en un mecanismo de impugnación de la labor que efectúan los jueces y tribunales ordinarios; **el Tribunal Constitucional Plurinacional no puede inmiscuirse en esa labor particular, al estar compelido al cumplimiento de funciones diferentes** (art. 196.I de la CPE), **menos puede convertirse en un**

supra tribunal con facultades de revisar lo obrado por autoridades de otras jurisdicciones, a menos que la accionante hubiera manifestado de manera precisa una errónea valoración de la prueba (individualizando la prueba y el alejamiento de los marcos de razonabilidad y equidad), una errónea interpretación del Derecho (precisando qué normas legales fueron erróneamente interpretadas y cómo estas interpretaciones vulneran derechos fundamentales de manera puntual y concreta); o, cómo los elementos congruencia y fundamentación han sido vulnerados al emitirse una resolución judicial”(las negrillas fueron añadidas).

III.2. Análisis del caso concreto

La accionante mediante su representante en la presente acción de amparo constitucional aduce que la autoridad demandada desconoció el derecho al debido proceso en su elemento a una resolución congruente y motivada; al respecto conforme las pruebas arrimadas al expediente, se advierte que dentro del proceso de fiscalización externa realizada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, respecto al IVA, IT e IUE de la gestión 2009, de los periodos 01/2009 a 12/2009, se emitió la Resolución Determinativa 24-0640-2014, declarando en su contra la inexistencia de tributo omitido, al no existir diferencias en el IVA e IT en los periodos fiscales mayo/2009 y diciembre/2009, así como determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas por IVA, IT e IUE de la gestión fiscal a diciembre/2009, calificando su conducta como omisión de pago, lo que suscitó que interpusiera recurso de alzada, pidiendo la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo ante supuestas graves violaciones al procedimiento de determinación, señalando que la Resolución Determinativa fue emitida desconociendo el principio de congruencia e incurriendo en una premeditada valoración errónea de la prueba.

A merced de dicha impugnación la ARIT La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, a través de la cual procedió a anular obrados hasta el vicio más antiguo; ello es, hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, inclusive, ordenando que la Gerencia GRACO La Paz del SIN, establezca la base imponible realmente existente, correspondiente a las obligaciones tributarias de la contribuyente, respecto al IVA y al IT, relativo a los periodos fiscales de enero a abril y junio a noviembre de la gestión fiscal de 2009, así como el IUE del periodo que concluye a diciembre de ese año.

En ese orden, el 4 de noviembre de 2014, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, solicitando la revocatoria de dicha Resolución y se confirme totalmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014; impugnación que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1731/2014, emitida por la AGIT, que determinó anular la

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0731/2014, pronunciada por la ARIT La Paz, y en consecuencia se anularon obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución de Recurso de Alzada inclusive, a fin de que la ARIT La Paz, emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre todos los argumentos planteados por la recurrente en su recurso de alzada; en ese ínterin, la Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz, pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, mediante la cual revocó parcialmente la Resolución Determinativa 24-0640-2014, expedida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, dejando en consecuencia sin efecto el importe de Bs13 615 448.-, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto de IUE omitido en la gestión fiscal 2009, la multa de UFV's500.-, por incumplimiento del deber formal de registro de Libro de Ventas IVA del periodo fiscal noviembre 2009; y conservó firme y subsistente Bs9 073 270.- por IVA y Bs2 093 832.- por IT, ambos de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 y Bs2 040 758.- por IUE de la gestión 2009, más actualización, intereses, sanción por omisión de pago.

Contra esa determinación, tanto la Gerencia GRACO La Paz del SIN, como la accionante, interpusieron recursos jerárquicos, los mismos que fueron resueltos a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1486/2015, por la AGIT, mediante la cual se confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0236/2015, dejándose sin efecto el importe de Bs13 615 448.-, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago por concepto de IUE omitido de la gestión fiscal 2009, así como la multa de UFV's500.- por incumplimiento de deberes formales de registro en el Libro de Ventas IVA del periodo fiscal noviembre 2009, según Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 54064, y mantuvo firme y subsistente Bs9 073 270.- por IVA, Bs2 093 832.- por IT, Bs2 040 758.- por IUE de la gestión 2009, más actualización, intereses y sanción por omisión de pago y una multa de UFV's1 500.-, por incumplimiento de deber formal de presentación de toda la documentación requerida durante la ejecución de procedimiento de fiscalización conforme al Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 80265, establecidos en la Resolución Determinativa 24-0640-2014.

Ahora bien, conforme al desarrollo doctrinal y jurisprudencial expuesto en el Fundamento Jurídico precedente, se estableció que la jurisdicción constitucional no puede ser considerada como una instancia más de revisión de la labor jurisdiccional de tribunales e instancias ordinarias, judiciales o administrativas; sin embargo, como ya se señaló, no se puede soslayar que en el desarrollo de esa actividad, las autoridades ordinarias desconozcan los derechos y garantías constitucionales de las partes; por ello, esta jurisdicción tiene como uno de sus fines verificar y vigilar que

toda determinación judicial o administrativa se encuentra dentro del marco de respeto al orden constitucional.

En ese contexto, y conforme a lo denunciado en la presente acción de amparo constitucional, lo que pretende la accionante es que esta jurisdicción constitucional se convierta en una instancia más de las que componen las instancias de impugnación tributaria, al solicitar que a través de la presente acción tutelar se disponga la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo 32-0029-2014, denunciando que no se habría determinado de manera correcta el origen del hecho generador del impuesto, lo cual conllevaría que esta jurisdicción tenga que evaluar nuevamente las pruebas respecto a las cuales la Administración Tributaria compulsó para arribar a la determinación de la deuda tributaria, debiendo al respecto advertir que conforme a lo dispuesto en la SC 1926/2010-R de 25 de octubre, ello no puede ser permisible, por cuanto, con relación a la valoración de la prueba, se determinó que esta es una atribución exclusiva de las autoridades ordinarias, al establecer que: *"...la valoración de la prueba resulta ser una atribución exclusiva de los jueces que ejercen jurisdicción y competencia en cada caso concreto, en ese sentido, debe señalarse que en relación a los roles propios de la función ejercida por los jueces y tribunales, el control de constitucionalidad, solamente puede operar en la medida en la cual se cumplan los siguientes presupuestos a saber: a) Conducta omisiva de los jueces o tribunales, que se traduzca en dos aspectos concretos: i) No recepción de los medios probatorios ofrecidos, ii) La falta de compulsión de medios probatorios ofrecidos; y, b) Apartamiento flagrante de los principios de razonabilidad, proporcionalidad y objetividad"*. Conforme a ello, la accionante denuncia que la autoridad ahora demandada, se alejó de los marcos de razonabilidad y equidad al no efectuar un análisis de la prueba y no haber tomado en cuenta los depósitos bancarios realizados, asumiendo que no puede presumirse la configuración del hecho generador de la obligación por ventas de mercancías importadas sino se estableció ante su legal importación; asimismo, alega que el demandado nunca respondió al agravio de fondo referido a que la Vista de Cargo no fundamentó ni motivó el hecho de perfeccionamiento del hecho generador, y procedió a determinar al igual que la Administración Tributaria la existencia de ventas no declaradas tomando en cuenta solamente los depósitos y transferencias bancarias a la "Corporación Acero Arequipa S.A. en el Perú", además de no haber realizado una prolija investigación de todo el hecho por cuanto, a criterio de la accionante, jamás se puede perfeccionar el hecho generador de la obligación tributaria por giros realizados en empresas del exterior.

De lo anterior se evidencia que lo que intenta la accionante es que esta jurisdicción valore nuevamente la prueba que ya fue evaluada por la instancia de impugnación tributaria, máxime si en su relato hace mayor énfasis en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, actuados administrativos emitidos por la Administración Tributaria, que merecieron

en su momento la debida impugnación dando por resultado la nulidad de obrados, respecto a la cual esta jurisdicción no puede nuevamente ingresar a realizar ningún análisis, más aún establecer si en esas instancias se efectuó una correcta adecuación de la conducta de la accionante a un hecho generador de impuestos, toda vez que esa labor de interpretación se encuentra relacionada a la prueba presentada por esta y como ya se dijo ya fue valorada por las instancias correspondientes.

Asimismo respecto a que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa no contarían con fundamentos de hecho y derecho, por cuanto no habrían indicado los fundamentos del supuesto perfeccionamiento del hecho generador del impuesto, cabe advertir que ello no puede ingresar al ámbito de análisis de esta jurisdicción, tomando en cuenta que lo que se analiza cuando se denuncia supuestos actos ilegales suscitados dentro de las jurisdicciones ordinarias, es la última resolución, en ese entendido y en coherencia con los expuesto sobre el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y motivada, que *«...fue desarrollado en la SCP 2221/2012 de 8 de noviembre, y complementado por la SCP 0100/2013 de 17 de enero, teniendo en cuenta las finalidades que persigue este derecho fundamental. Así, las señaladas Sentencias Constitucionales Plurinacionales, concluyeron que las 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, etcétera) que resuelva un conflicto o una pretensión 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); y, "...5) La exigencia de la observancia del principio dispositivo, que implica la exigencia que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos..." (SCP 0100/2013 de 17 de enero).*

(...)

"En efecto, un supuesto de 'motivación arbitraria' es cuando una decisión coincide 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 (SC 0965/2006-R), que influye, en ambos casos, en la confiabilidad de las hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado, para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos y, por ende, la fundamentación jurídica que sostenga la decisión”» (SCP 0893/2014 de 14 de mayo); consecuentemente, para establecer si la Resolución ahora impugnada de ilegal se encuentra debidamente fundamentada y motivada, ello incide nuevamente en una valoración de las pruebas, además que no se advierte la existencia de una conducta omisiva de no recepción de prueba o que las mismas no hubieran sido compulsadas, así como que la autoridad demandada se hubiera apartado de los principios de objetividad y razonabilidad con relación a las pruebas presentadas por la AGIT.

Finalmente, respecto a que la autoridad demandada habría desconocido el principio de legalidad, toda vez que dentro del ordenamiento jurídico tributario no existiría una norma que prevea expresamente que su conducta dé origen al acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria; cabe señalar que la labor interpretativa de la legalidad ordinaria es potestad exclusiva de la justicia ordinaria, por ello la jurisdicción constitucional no está facultada para revisar la legalidad ordinaria, a no ser que se cumpla con una adecuada exposición de los criterios interpretativos los cuales no fueron cumplidos y desconocidos por la autoridad demandada, en el caso no existe argumentación en la cual se cuestionen los métodos interpretativos desconocidos por la AGIT, a efecto de que esta jurisdicción pueda valorar un supuesto apartamiento de los marcos de razonabilidad y equidad; consecuentemente, de acuerdo a todo lo señalado corresponde denegar la tutela solicitada.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **denegar** la tutela impetrada, aplicó de manera correcta la jurisprudencia constitucional y evaluó adecuadamente los datos del proceso.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 48/2015 de 30 de noviembre, cursante de fs. 354 a 357, pronunciada por la Sala Civil y Comercial Tercera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dr. Ruddy José Flores Monterrey
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez
MAGISTRADA