



NOTI6.11-03-15
Entregado 20-03-18

12

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0460/2018-S1
Sucre, 4 de septiembre de 2018

SALA PRIMERA

Magistrada Relatora: MSc. Karem Lorena Gallardo Sejas
Acción de amparo constitucional

Expediente: 23111-2018-47-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 52/2018 de 27 de febrero, cursante de fs. 490 a 497, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Christian Vicente Siles Villafuerte** y **Miguel Ángel Tambo Torrez** en representación legal de **María Eugenia Jiménez Soria** contra **Esteban Miranda Terán** y **María Cristina Díaz Sosa**, **Antonio Guido Campero Segovia** y **Jorge Isaac von Borries Méndez**, actuales y ex Magistrados, todos de la **Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia**.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 17 y 30 de enero de 2018, cursantes de fs. 68 a 80; y, 134 a 143 vta., la accionante a través de sus representantes, manifiesta que:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

El 16 de marzo de 2015, fue notificada con la Resolución Determinativa 17-00472-15 de 12 de igual mes y año, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la cual se determinó reparos a favor del fisco por un valor de UFV's84 720.- (ochenta y cuatro mil setecientos veinte unidades de fomento a la vivienda), equivalente a Bs172 352.- (ciento setenta y dos mil trescientos cincuenta y dos bolivianos), monto de dinero atribuido por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal de enero de 2011.

Ante tal pronunciamiento interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, emitiendo la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0565/2015 de 29 de junio, rechazando el recurso interpuesto y por ende, confirmando la Resolución Determinativa 17-00472-15. Posteriormente, en ejercicio pleno de su derecho a la impugnación y defensa, planteó recurso jerárquico mismo que a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1665/2015 de 15 de septiembre, confirmó y refrendó la Resolución de Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente lo dispuesto en la Resolución Determinativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Contra dicha Resolución y habiéndose agotado la instancia administrativa, interpuso demanda contenciosa administrativa cuyo objetivo principal fue demostrar que el servicio de transporte de seguridad de los billetes hacia el Banco Central de Bolivia (BCB) efectivamente se realizó, presentándose a ese efecto **a)** El instructivo/recibo que demuestra que "Hermann Lino" actuó por cuenta de su persona en el pago a Nancy Gamboa Poma; y, **b)** Comprobante de entrega y constancia que demuestra el pago efectuado a la nombrada por los servicios de la empresa de seguridad privada de su propiedad; habiéndose denunciado en la referida demanda que: **1)** Si bien la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), citó las pruebas de reciente obtención que fueron presentadas en alzada, lo hace de una manera confusa al referir que se trata de fotocopias simples, lo cual no es evidente, toda vez que, se presentaron originales del instructivo/recibo y del comprobante de entrega, el mismo no fue considerado, aduciéndose que se trataba de una prueba que no cumplía con el requisito de oportunidad, como si no se hubiera presentado dentro de plazo; y, **2)** Las pruebas no valoradas ni consideradas fueron el instructivo/recibo que demuestra que "Hermann Lino" actuó por cuenta de su persona en el pago a Nancy Gamboa Poma, comprobante de entrega y constancia que demuestra el pago efectuado a la mencionada por los servicios de la empresa de seguridad privada de su propiedad y Certificación del BCB sobre la efectividad de la transacción, ya que el contrato suscrito con el citado Banco incluía el transporte y entrega del material monetario hasta las bóvedas de la referida entidad bancaria; sin embargo, pese a lo sostenido, los Magistrados de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, por Sentencia 41 de 24 de abril de 2017, manifestaron "...en cuanto a las pruebas denunciadas como no valoradas..., que no obstante ser evidente su falta de valoración por la instancia jerárquica, debido a que consideró que, en cuanto a la primera no cumplió con el principio de oportunidad, y en cuanto a la segunda, se trata de fotocopia simple, este Tribunal no encuentra la relevancia jurídica de las mismas para efecto de una posible nulidad de obrados, ya que no demuestran con suficiencia la efectiva transacción realizada entre el proveedor del servicio de seguridad y la contribuyente..." (sic).

En este sentido, tras lo mencionado considera la vulneración de su derecho al debido proceso en su vertiente congruencia; toda vez que, no obstante su persona presentó prueba que acreditaba el efectivo pago por el servicio de transporte y seguridad para cumplir el contrato con el BCB; sin embargo, la misma no fue valorada por los Magistrados demandados.

Respecto a las facturas 27, 28 y 29 emitidas por Nancy Gamboa "de" Poma en favor de su persona, en la demanda contenciosa administrativa se puntualizó el hecho al cual se refirió la AGIT en la Resolución del Recurso Jerárquico, en sentido de que no se habría respaldado la transacción de acuerdo a la Ley 062 de 28 de noviembre de 2010 (Ley del Presupuesto General del Estado-Gestión 2011) y el Decreto Supremo (DS) 0772 de 19 de enero de 2011 -Decreto Reglamentario de la indicada Ley-, siendo necesario señalar que dicho aspecto es contradictorio, toda vez que, dicho argumento se funda en una norma que no estaba vigente al

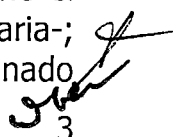


TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

momento de la emisión de las facturas observadas, por lo que no podría afectar a las mismas, advirtiéndose a partir de ello que la interpretación de la AGIT fue parcializada, no habiendo tomado en cuenta el aspecto de la irretroactividad de la norma establecido en el art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE); en ese sentido, el SIN debió practicar la liquidación respectiva solo con aquellas facturas que se encuentren dentro de la aplicación vigente de la misma y no así de las anteriores como se realizó en el presente caso. Al respecto, los Magistrados demandados en la Sentencia ahora impugnada simplemente se limitaron a señalar que con respecto al "artículo final 4" del DS 0772 que entró en vigencia el 19 de enero de 2011, no se observaría aplicación retroactiva en casos anteriores, señalando aspectos relacionados a la apropiación correcta del crédito fiscal y a la demostración efectiva de la prestación del servicio; empero, no señaló ni desarrolló aspecto alguno referido a la aplicación de las normas en cuanto al tiempo y la posibilidad de la aplicación retroactiva del mencionado Decreto Supremo que se dio por parte del SIN a momento de practicar la liquidación respectiva, por lo que a partir de esta ausencia se evidencia la inexistencia de motivación, fundamentación y congruencia, al no realizar una exposición clara y desglosada respecto a lo solicitado, pues de haberse efectuado un análisis pormenorizado en cuanto a la aplicación retroactiva de lo establecido con relación a las facturas emitidas con anterioridad a la vigencia del mencionado Decreto Supremo, ello de alguna manera hubiera afectado a la liquidación efectuada en la Resolución Determinativa 17-00472-15.

Por otro lado, la Sentencia impugnada emitió un pronunciamiento laxo, infundado e incongruente respecto a la valoración de las facturas 2343 y 3321 emitidas por Luis Fernando Aro Quisbert y Ricardo Arias Quena sosteniendo: *"La demandante solo aduce como fundamento de su demanda en este punto que la responsabilidad formal de hacer dosificar las facturas es de quien emite la factura y no así de quien recibe el servicio o compra el bien, sin demostrar en contrario, la efectiva prestación del servicio o compra del bien, como resulta imperativo a efectos de la apropiación adecuada del crédito fiscal de las facturas observadas, en cumplimiento de la previsión contemplada en el Numeral 5 del art. 70 de la Ley 2492; de modo que no se tiene fundamento válido que permita dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal realizada por la Administración Tributaria respecto a la dos facturas en este punto anotadas, siendo por ella la correcta decisión de la autoridad demandada, no advirtiéndose la vulneración de la presunción reglada en el art. 69 de la Ley No. 2492"* (sic).

Al respecto, para aplicar la presunción a favor del sujeto pasivo en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias es requisito *sine qua non* que este a su vez haya cumplido con sus obligaciones materiales y formales, en el presente caso su persona cumplió con el presupuesto legal para beneficiarse de la presunción a favor del sujeto pasivo, toda vez que, cumplió sus obligaciones en lo que concierne a exigir factura, nota fiscal o documento equivalente ante la prestación de cualquier tipo de servicio o compra de bienes como lo dispone el inciso b) del art. 4 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986 -de Reforma Tributaria-; asimismo, de declarar todas las compras y ventas realizadas en un determinado


3



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

periodo fiscal de liquidación de operaciones ejecutadas en el giro de su rubro, como lo determina el art. 10 de la indicada Ley, constatándose a partir de ello su buen proceder, correspondiendo la aplicación de la presunción establecida en el art. 69 del Código Tributario Boliviano (CTB), extremo que no fue valorado apropiadamente por las autoridades demandadas, quienes simplemente manifestaron que no se habría advertido vulneración a la presunción establecida en el artículo referido, exteriorizando la laxa fundamentación realizada que no consideró la aplicación del art. 4 incs. d) y e) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), estrechamente vinculados al artículo en cuestión. Asimismo, de lo manifestado se establece que su persona cumplió con su obligación de exigir a su proveedor la emisión de la correspondiente factura, ahora si el caso fuera de que dicho documento incumpliera requisitos establecidos en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0016-07, no es obligación del comprador verificar su autenticidad, pues no recae sobre él las facultades de verificación, control o revisión del cumplimiento de deberes formales, siendo la Administración Tributaria la investida para tales obligaciones conforme lo dispone el art. 66.12 del CTB. En el caso presente la falta de dosificación de las facturas de compra 2343 y 3321 emitidas por Luis Fernando Aro Quisbert y Ricardo Arias Quena, si se constituyese en un ilícito tributario en su vertiente de contravención, la responsabilidad ante dicha falta debiera recaer en el emisor de la factura; es decir, el proveedor del servicio o vendedor del producto, pues es quien con conocimiento premeditado gira el documento mercantil y hace entrega al cliente, quien a su vez es sorprendido en su buena fe, por lo que el pretender compartir la responsabilidad hacia el comprador constituiría una grave lesión al principio de seguridad jurídica y a la defensa.

Finalmente, señala que su persona está dentro de uno de los grupos vulnerables protegidos por la Constitución Política del Estado, al ser una persona de la tercera edad, que además se encuentra a cargo de un menor que sufre un grado de discapacidad intelectual del 74%, por lo que de acuerdo a la jurisprudencia emitida al respecto, se debe tener presente el trato preferente, digno y especial que merece al encontrarse en una situación de doble vulnerabilidad, pues como tiene dicho, al margen de ser una persona de la tercera edad se encuentra a cargo de un menor que además es discapacitado, correspondiendo que sea tratada con la máxima flexibilidad.

I.1.2. Derechos y principios supuestamente vulnerados

La parte accionante señala como lesionados sus derechos al debido proceso en sus vertientes de fundamentación, motivación y congruencia de las resoluciones, "...a la omisión de valoración de la prueba..." (sic), a la defensa, a la igualdad y al acceso a la justicia; así como los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica e irretroactividad, citando al efecto los arts. 115.II, 119 y 120 de la CPE.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela, y se deje sin efecto la Sentencia 41, disponiendo la emisión de una nueva resolución, pronunciada con la debida motivación, fundamentación y sobre todo congruencia, teniendo presente el deber de proceder con la valoración de la prueba en virtud de los fundamentos expuestos en la demanda de amparo constitucional.

I.2. Audiencia y Resolución del Juez de garantías

Celebrada la audiencia pública el 27 de febrero de 2018, según consta en el acta cursante de fs. 482 a 489, se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación de la acción

La parte accionante ratificó y reiteró *in extenso* el contenido de su memorial de acción de amparo constitucional, resaltando simplemente que la Sentencia impugnada no respondió a cabalidad los planteamientos efectuados incurriendo en una incongruencia omisiva.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Esteban Miranda Terán, Magistrado de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, por memorial cursante a fs. 207 y vta., manifestó que al no haber participado del acto impugnado, tampoco corresponde informar sobre el fondo de las pretensiones deducidas por la accionante, haciendo conocer que estará a los resultados de la acción tutelar a efectos de asumir la responsabilidad institucional si corresponde.

María Cristina Díaz Sosa, Magistrada de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, juntamente con el anterior nombrado, por memorial cursante a fs. 298, se ratificaron en el informe citado precedentemente.

Antonio Guido Campero Segovia y Jorge Isaac von Borries Méndez, ex Magistrados de la mencionada Sala, no asistieron a la audiencia ni presentaron informe alguno pese a sus citaciones cursantes a fs. 289 y 291, respectivamente.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, por memorial cursante de fs. 238 a 252, refirió que: **i)** El 11 de agosto de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a la ahora accionante con la Orden de Verificación 0014OVI00740, en la modalidad Operativo Específico Crédito Fiscal y alcance al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por la contribuyente por el periodo de enero

[Firma manuscrita]
25
28



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

de 2011, solicitándose asimismo, la presentación de la declaración jurada del IVA (F-200), libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales y documentos que respalden el pago realizado; **ii)** El 25 de agosto de 2014, la Administración Tributaria, según actas de recepción, recibió de la contribuyente las declaraciones juradas F-200, las facturas de compra, el acta de recepción definitiva, contrato de acuñación de monedas, y el acta de protocolo del periodo enero 2011; **iii)** El 23 de octubre de 2014, la Administración Tributaria emitió el informe SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/INF/4483/2014, que señala que de la documentación presentada por la contribuyente y la verificación realizada al Sistema de Recaudo de la Administración Tributaria (SIRAT) acerca del software del libro de compras y ventas IVA, declaraciones juradas y módulo "GAUSS" correspondiente a la dosificación de las facturas 27, 28 y 29 correspondientes a la proveedora Nancy Gamboa Poma por servicio de seguridad, sin respaldo con documentos emitidos por la entidad de intermediación financiera, incumpliendo el art. 20 de la Ley 062 y el DS 0772; asimismo, las facturas 2343 y 3321 de los proveedores Luis Fernando Aro Quispe y Ricardo Arias Quena, no se encuentran dosificadas incumpliendo el numeral 2 párrafo I del art. 41 de la RND 10-0016-07; existiendo apropiación indebida del crédito fiscal, razón por la cual se determinó una deuda tributaria de Bs169 164.- (ciento sesenta y nueve mil ciento sesenta y cuatro bolivianos), equivalentes a UFV's84 651.- (ochenta y cuatro mil seiscientos cincuenta y un unidades de fomento a la vivienda); **iv)** El 15 de diciembre del mismo año, la Administración Tributaria notificó a la accionante con la Vista de Cargo SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/VC/617/2014, que establece la liquidación previa de la deuda tributaria, otorgándosele el plazo de treinta días para la presentación de descargos y/o pago de la deuda; **v)** El 22 de diciembre de igual año, la accionante presentó descargos a la Vista de Cargo alegando, respecto a la observación "A": **a)** Que la "Ley 20" dispone que a través de un Decreto Supremo se establecerá el monto a partir del cual deben ser respaldados con documentos bancarios, en ese sentido el DS 0772 por el cual se establece el monto mínimo de Bs50 000.- (cincuenta mil bolivianos) recién fue emitido el 19 de enero de 2011; y, **b)** A su vez, la RND 10-0011-11 fue emitida el 20 de mayo de 2011, por lo que las facturas observadas no se encuentran comprendidas dentro del ámbito de la normativa citada; respecto a la observación "B" referida a que las facturas 2343 y 3321 no fueron dosificadas, manifestó que dicha tarea compete al emisor de la factura siendo responsable de la habilitación de las mismas; por otra parte señaló que las facturas fueron pagadas con un retiro en efectivo del "Banco de Crédito", efectuando el pago según comprobantes emitidos el 7, 14 y 21 de enero de igual año, adjuntando como prueba adicional el acta de recepción de entrega de monedas; **vi)** El 12 de marzo de 2015, la Administración Tributaria emitió el informe de conclusiones SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/INF/443/2015, el cual desarrolla y desvirtúa cada uno de los descargos presentados, recomendando la emisión de la Resolución Determinativa y prosecución del trámite; **vii)** El 16 de marzo del mismo año, la Administración Tributaria notificó personalmente a la ahora accionante con la Resolución Determinativa 17-00472-15, en la que se efectúa la valoración de los descargos y ratifica los cargos expuestos en la Vista de Cargo, determinando la deuda tributaria; **viii)** En la presente demanda constitucional, los numerales 4 y 5 del art. 33 del Código Procesal Constitucional (CPCo) deben ser



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

revisados y observados, toda vez que, los mismos disponen que en la acción de amparo constitucional se debe identificar los hechos y derechos o garantías que se consideren vulnerados, ya que sin estos requisitos no es posible ingresar al análisis de fondo del asunto, en este caso la accionante expone agravios imprecisos y totalmente carentes de fundamento legal que no demuestran en lo absoluto la lesión supuestamente causada por la Sentencia 41, no cumpliendo con los requisitos esenciales para su admisión; **ix)** La actividad interpretativa del Tribunal Supremo de Justicia, no puede ser motivo de revisión por parte de la justicia constitucional, menos la presente acción tutelar que no cumple los requisitos establecidos, no habiéndose demostrado dentro de la demanda contenciosa administrativa cómo la supuesta interpretación y análisis resultan irrazonables llegando a vulnerar los derechos y garantías previstos en la Constitución Política del Estado; **x)** Esta acción de amparo constitucional pretende que el Tribunal de garantías se convierta en una instancia más que verifique todo lo obrado por el Tribunal Supremo de Justicia tergiversando la naturaleza de la acción de amparo constitucional; **xi)** Lo que pretende la ahora accionante es que se valore nuevamente la prueba presentada dentro de los procedimientos administrativos, no habiendo demostrado de qué forma el Tribunal Supremo de Justicia y la AGIT se apartaron de los marcos legales de razonabilidad y equidad, ni en qué medida lo resuelto es irrazonable y falto de motivación y fundamentación, siendo insuficiente para la viabilidad de esta acción de defensa la mera relación de hechos y citas normativas; **xii)** No resulta viable que la hoy accionante refiera la falta de motivación cuando todas sus pretensiones fueron debidamente atendidas, no evidenciándose vulneración al derecho al debido proceso en su elemento de fundamentación y motivación; **xiii)** En el caso en cuestión la ahora accionante interpuso los recursos y medios de impugnación señalados por ley bajo el principio de presunción de inocencia, cumpliéndose de esta manera con la tramitación de un debido proceso en el que fue oída y juzgada en igualdad de condiciones; **xiv)** De la lectura de la Sentencia impugnada se tiene que la misma se pronunció de manera motivada y fundamentada sobre todos y cada uno de los alegatos y puntos observados por las partes, habiendo la misma identificado los aspectos técnicos jurídicos que respaldan su fallo en el marco de sus atribuciones conferidas; **xv)** Los agravios expresados en la demanda contenciosa administrativa planteada por la ahora accionante, fueron correctamente delimitados por el Tribunal Supremo de Justicia, por lo que no existe ningún tipo de confusión en el objeto de la demanda como pretende tergiversar la accionante; y, **xvi)** Del tercer considerando de la referida Sentencia se observa una debida fundamentación y motivación de lo resuelto por el Tribunal Supremo de Justicia, que valoró todos los elementos probatorios, normativa aplicable al caso y la pretensión y fundamentación de las partes.

En audiencia, además de reiterar los fundamentos expuestos, manifestó que la parte accionante interpretó mal la Sentencia impugnada, dando lectura solamente a pequeños párrafos de la misma pretendiendo confundir y mostrar una supuesta vulneración a sus derechos, lo que puede ser corroborado de la lectura de la página 13 de la Sentencia, toda vez que, en ella se encuentra el fundamento sobre la aplicación del DS 0772 relativo a la Ley 062, respuesta que también se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

encuentra en la página 16 de dicho fallo, demostrándose a partir de ello que existe una clara fundamentación y motivación congruente. Asimismo, en cuanto al argumento de que la accionante forma parte de un grupo vulnerable, manifestó que dicho aspecto no debe ser considerado para fallar a favor de la prenombrada; toda vez que, la norma está establecida para ser cumplida, y si bien es cierto que pertenece a un grupo de vulnerabilidad, también es verdad que tiene obligaciones, por lo que dicho alegato no puede ser utilizado como un escudo para convalidar actos en los que la accionante no cumplió con sus obligaciones tributarias.

Rosa Cecilia Velez Dorado, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz, a través de su representante, por informe cursante de fs. 199 a 202, y en audiencia, manifestó que: **1)** De la acción de amparo constitucional se advierte que la misma está orientada a reclamar la aplicación correcta o no de la ley y su procedimiento, aspectos que ineludiblemente se encuentran relacionados a la interpretación de la legalidad ordinaria, extremo que únicamente puede ser dilucidado ante instancias ordinarias, administrativas o judiciales y no así dentro de una acción tutelar; **2)** La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0565/2015, determinó la inexistencia del vicio denunciado y la obligación de la recurrente de demostrar con documentos fehacientes la realización efectiva de las transacciones de pago y dosificación, no constituyendo respaldo los recibos presentados ni las declaraciones juradas del IVA para sustentar el crédito fiscal apropiado, conforme lo dispone el art. 70.4 y 5 del CTB, derivando en la confirmación de la Resolución Determinativa 17-00472-15; **3)** Respecto a la valoración de la prueba, la Resolución emitida por la ARIT La Paz, señaló que la Resolución Determinativa 1662/2014 de 9 de diciembre, contenía la relación de los documentos revisados durante el proceso de verificación y las razones por las cuales los descargos presentados no fueron considerados para desvirtuar los cargos formulados, no siendo evidente que la Gerencia Distrital de La Paz I del SIN no hubiesen apreciado los mismos, no pudiéndose considerar la valoración negativa como una ausencia de evaluación que represente un vicio de nulidad, aspectos por los que se concluyó que los descargos presentados al carecer de consistencia no permitieron demostrar que la transacción haya efectivamente ocurrido; **4)** En cuanto a la depuración del crédito fiscal dicha Resolución de recurso de alzada, refirió que como descargo a la Vista de Cargo, la recurrente, ahora accionante, presentó documentación relativa a las facturas 27, 28 y 29 emitidas por Servicios de Seguridad Privada de Nancy Gamboa Poma, pero que de acuerdo a la valoración efectuada no desvirtuó las observaciones realizadas, debido a que los citados recibos de pago fueron firmados por Fernando Lino, quien no ostentaba poder alguno otorgado por la nombrada; asimismo, la observación se circunscribía en los medios de pago de las compras realizadas con las mencionadas facturas y no así la ejecución del contrato; **5)** En relación a las facturas 2343 de Luis Fernando Aro Quisbert, y 3321 emitida por Ricardo Arias Quena, observadas por falta de dosificación, se estableció que los rangos autorizados por el SIN no corresponden a las facturas de compras declaradas por la contribuyente; consiguientemente, no es suficiente la presentación de las declaraciones juradas del IVA para sustentar el crédito fiscal, sino que se debe demostrar la procedencia

[Firma manuscrita]



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

y cuantía de los créditos fiscales que considere le corresponden a través de notas fiscales originales que acrediten su legalidad para su validez cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 41 de la RND 10-0016-07; y, **6)** Las facturas observadas por la Administración Tributaria no se encuentran legalmente dosificadas al no haber cumplido con el procedimiento de activación y emisión por lo que no dan lugar al cómputo del crédito fiscal, no habiendo la accionante acreditado la relación comercial efectiva con los proveedores, al no presentar documentación que desvirtúe los cargos efectuados en su contra, por lo que de acuerdo a todo lo expuesto no se evidencia vulneración alguna a los derechos de la accionante, toda vez que, como instancia recursiva se limitó a revisar las actuaciones de la Administración Tributaria determinando la confirmación del acto administrativo, correspondiendo en ese sentido denegar la tutela solicitada.

Iván Arancibia Zegarra, Gerente Distrital de La Paz I del SIN, por informe cursante de fs. 188 a 194 vta., y en audiencia, manifestó: **i)** El Tribunal Constitucional Plurinacional ha establecido autorestricciones para ingresar a valorar la interpretación de la legalidad ordinaria realizada por los jueces y tribunales, en la presente acción tutelar la accionante omitió establecer cómo el Tribunal Supremo de Justicia supuestamente vulneró sus derechos constitucionales incumpliendo las directrices para realizar dicho análisis; **ii)** El nombrado no demostró cuál es el nexo causal que sirve de fundamento entre el derecho mencionado y la cuestión fáctica que supuestamente vulneró sus derechos, toda vez que se limita a realizar una narración de los hechos, cita de normas y fragmentos de la Resolución, sin precisar de forma clara cómo la Sentencia 41 conculca sus derechos; **iii)** La denuncia de la supuesta falta de valoración de la prueba no resulta evidente, pues de las Resoluciones de alzada y jerárquica, en sus páginas 19 y 29, respectivamente, e incluso en la Sentencia 41 en su página 17, claramente se advierte el análisis detallado que se realizó sobre las pruebas presentadas, concluyéndose que la contribuyente no desvirtuó la correcta determinación de la deuda; **iv)** Las pruebas presentadas por la ahora accionante carecen de oportunidad y pertinencia, toda vez que, no fueron ofrecidas dentro de los treinta días otorgados para tal efecto a través de la Vista de Cargo, no habiendo ni siquiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación; y por otro lado, las pruebas presentadas no tenían la más mínima relación con el procedimiento determinativo, habiéndose depurado las facturas observadas al no ser informadas por el proveedor, encontrándose fuera del rango de dosificación autorizada por la Administración Tributaria, no habiendo la contribuyente demostrado la efectiva materialización de la transacción con medios fehacientes de pago, en ese sentido todas las pruebas presentadas por la contribuyente no mostraron relación con los hechos que dieron lugar a la emisión de la Resolución Determinativa, además de no haber cumplido con los requisitos exigidos por el art. 81 del CTB; **v)** La presentación de documentos realizada en fotocopia simple fue correctamente rechazada por no haberse cumplido con lo establecido en el art. 217 inc. a) del CTB; **vi)** Respecto a la supuesta vulneración al principio de irretroactividad, cabe mencionar que en ningún momento los fallos se fundamentaron en normas utilizadas de forma retroactiva, toda vez que, para la correcta apropiación del crédito fiscal la ahora accionante debió demostrar la

9



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

efectiva prestación de servicio en aplicación al último párrafo del art. 4 del DS 21530 de 27 de febrero de 1987 -Reglamento al Impuesto al Valor Agregado-, y numerales 4 y 5 del art. 70 del CTB, por lo que al evidenciarse la inexistencia de medios fehacientes de pago, provocó la depuración del crédito fiscal; **vii)** Las facturas observadas no son válidas para crédito fiscal por no contar con el debido respaldo documental con el que debe demostrarse y respaldar fehacientemente la realidad económica de las transacciones en los periodos observados; **viii)** El sujeto pasivo tiene la obligación de demostrar la procedencia de sus créditos y operaciones, llevando para ello una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de su empresa sobre una base uniforme que permita demostrar en todo momento y ante cualquier entidad, la situación de su negocio y la justificación clara de todos y cada uno de sus actos y operaciones sujetos a contabilización, incluyendo los pagos efectuados que demuestren las transacciones efectivamente realizadas que a su vez deben encontrarse contabilizadas y respaldadas con documentación fehaciente; y, **ix)** Los numerales 2 y 3 del párrafo I del art. 41 de la RND 10-0016-07, son claros al establecer como condición para el beneficio del crédito fiscal IVA, que las facturas hayan sido debidamente dosificadas, consignando el Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto pasivo emisor, el número de la factura y el número de autorización, y que se consigne la fecha de emisión, condición intrínseca o consustancial a la existencia de un factura que genere crédito fiscal, por lo que si bien es atribución de la Administración Tributaria el verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los proveedores de bienes y/o servicios; sin embargo, es obligación del contribuyente respaldar las mismas, presentando medios de pago que prueben y respalden las transacciones, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos o instrumentos públicos, aspectos que no fueron demostrados por la ahora accionante, debiéndose dejar claramente establecido que el cómputo del crédito fiscal en el IVA, se encuentra condicionado a la existencia real de una operación, que se encuentre respaldada por documentación fehaciente que acredite dicha transacción cuando se ponga en duda el valor del crédito fiscal, aspecto que en el presente caso no ocurrió.

I.2.4. Resolución

El Juez Público Civil y Comercial Decimoctavo del departamento de La Paz, constituido en Juez de garantías, por Resolución 52/2018 de 27 de febrero, cursante de fs. 490 a 497, **denegó** la tutela solicitada, bajo los siguientes fundamentos: **a)** Se evidencia que la Sentencia 41 examinó la Resolución jerárquica impugnada, exponiendo cada uno de los documentos y argumentos de descargo presentados en relación a la Vista de Cargo, así como la explicación que sustenta la decisión de aceptar las pruebas, de lo que se establece que el mencionado fallo valoró los descargos de las mismas respecto a la determinación tributaria, desvirtuando ello la posible imprecisión, confusión o vicio en la formación de la indicada Sentencia; **b)** Los medios de pago tienen el propósito de demostrar la materialidad de las operaciones o la efectividad de la transacción, lo que no aconteció en el presente caso, por cuanto la documentación presentada



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

por la contribuyente por las compras de servicios, respaldadas con recibos como medio de pago, no constituye respaldo de las facturas observadas, toda vez que, las observaciones se circunscriben a los medios de pago de las compras realizadas con las facturas mencionadas, no así a la ejecución del contrato aludido por la parte ahora accionante, hecho que no está en duda, sino la realización efectiva de sus compras sustentadas en las facturas 27, 28 y 29, sobre las cuales no presentó medios de pago u otra documentación que avale el servicio de seguridad; **c)** Las mencionadas facturas emitida por Nancy Gamboa Poma en favor de la contribuyente, fue observada por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago que acrediten la efectiva prestación del servicio, toda vez que, de acuerdo al art. 70 numerales 1, 4 y 5 del CTB, se hace insuficiente la presentación de la factura original y la vinculación con la actividad gravada, aspecto que fue explicado en la Sentencia 41 en la que se hizo referencia al art. 4 del DS 0772, que entró en vigencia el 19 de enero de 2011, y al Auto Supremo (AS) 477 de 22 de noviembre de 2012, por lo que lo referido por la parte accionante de que la Sentencia impugnada contiene imprecisiones sobre la aplicabilidad de la citada norma legal no resulta evidente, siendo plenamente aplicable la presunción de inexistencia de la transacción en observancia al art. 66.11 del CTB; **d)** De acuerdo al art. 81 del CTB, las pruebas son admisibles en tanto cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, en ese entendido la Administración Tributaria rechazó las mismas, que estaban fuera de plazo y las que no cumplían con los requisitos previstos para el efecto; **e)** Respecto a las facturas 2343 y 3321, las mismas fueron observadas por la falta de dosificación, manifestando la accionante que la responsabilidad formal de hacer dosificar es de quien emite la factura y no de quien recibe el servicio o la compra del bien; sin embargo, se debe tener presente que si bien dichas facturas corresponden ser fiscalizadas por la Administración Tributaria, no es menos evidente que fueron utilizadas por la accionante para presentar los descargos de sus débitos fiscales, no existiendo fundamento legal para darlas por válidas y dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal, lo contrario sería ir contra los principios de legalidad de los actos, por lo que la decisión de la Administración Tributaria al igual que de la Sentencia emitida, fueron correctas; **f)** Las autoridades demandadas, realizaron la valoración de toda la prueba ofrecida en el proceso de manera conjunta y articulada, contrariamente a lo que acusa la accionante, toda vez que las conclusiones a las que arriban respecto a las observaciones de las facturas justamente devienen de la valoración del contenido de todas las pruebas presentadas, por lo que no se advierte la conducta omisiva denunciada por la prenombrada; **g)** La parte accionante únicamente manifestó su desacuerdo con las conclusiones a las que arribaron las autoridades administrativas, sin acreditar la concurrencia de ninguno de los supuestos a partir de los cuales la jurisdicción constitucional pueda ingresar a revisar la valoración realizada, como el apartamiento de los marcos legales de razonabilidad y equidad previsibles para decidir, no existiendo menos aún una arbitraria omisión valorativa que hubiera desembocado en la vulneración de sus derechos fundamentales; **h)** De la revisión de la Sentencia 41 no se advierte la falta de fundamentación y motivación aducida por la nombrada, toda vez que, cada uno de los puntos sustentados en la demanda, fueron objeto de exposición de argumentos por parte de las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

autoridades demandadas a partir de los cuales declararon improbadamente la demandada, determinando que los errores de hecho en la valoración de la prueba no eran concurrentes, expresando de este modo sus convicciones determinativas por las que razonablemente justificaron su decisión, teniéndose por cumplidas las normas del debido proceso; e, **i)** Si bien la accionante es una persona de la tercera edad y tiene bajo su custodia y cuidado a su hijo con discapacidad, perteneciendo a un grupo vulnerable que goza de la protección del Estado; empero, no es menos cierto que este hecho no desvirtúa o enerva la decisión asumida por las diferentes instancias de la Administración Tributaria ni de la Sentencia 41.

II. CONCLUSIONES

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

- II.1.** Por Vista de Cargo SIN/GDLPZ-I/DF/SVI/VC/617/2014 de 23 de octubre, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN -ahora tercero interesado- procedió a determinar las obligaciones tributarias por la depuración del crédito fiscal del periodo de enero de 2011 de la contribuyente María Eugenia Jiménez Soria -ahora accionante-, habiéndose observado las **facturas 27, 28 y 29 -nota fiscal sin respaldo con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI) de acuerdo al art. 20 de la Ley 062 y Disposición Final Cuarta del DS 0772-**, y las facturas 2343 y 3321 al no ser válidas para el cómputo del crédito fiscal del IVA, por cuanto no fueron dosificadas por la Administración Tributaria de acuerdo al art. 41.I.2 de la RND 10-0016-07, estableciendo de forma preliminar la comisión de la contravención tipificada en el art. 165 del CTB como omisión de pago, otorgándole el plazo de treinta días corridos e improrrogables para formular sus descargos (fs. 375 a 377).
- II.2.** Cursa Resolución Determinativa 17-00472-15 de 12 de marzo de 2015, por la cual la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, determinó las obligaciones impositivas de la ahora accionante, señalando que las facturas observadas no son válidas para crédito fiscal siendo las mismas depuradas originando reparos en el IVA del periodo fiscal de enero de 2011, según al siguiente detalle: **facturas 27, 28 y 29 nota fiscal sin respaldo de medios fehacientes de pago a su proveedores de acuerdo a los arts. 70.4 y 5 del CTB, 20 de la Ley 062 y Disposición Final Cuarta del DS 0072,** y facturas 2343 y 3321 nota fiscal no dosificada por la Administración Tributaria de acuerdo al art. 41.I.2 de la RND 10-0016-07, obligación tributaria que asciende a un total de UFV's49 838.- (cuarenta y nueve mil ochocientos treinta y ocho unidades de fomento a la vivienda) equivalentes a Bs101 389.- (ciento y un mil trescientos ochenta y nueve bolivianos), por concepto de crédito fiscal indebidamente apropiado en relación al IVA del periodo fiscal de enero de 2011, con una multa igual al 100% del tributo omitido de UVF's34 882.- (treinta y cuatro mil ochocientos ochenta y dos

[Firma manuscrita]
12



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs70 963.- (setenta mil novecientos sesenta y tres bolivianos), haciendo un total de la deuda tributaria de UFV's84 720.- (ochenta y cuatro mil setecientos veinte unidades de fomento a la vivienda) equivalentes a Bs172 352.- (ciento setenta y dos mil trescientos cincuenta y dos bolivianos [fs. 86 a 92]).

- II.3.** Mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0565/2015 de 29 de junio, la Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT La Paz -ahora tercera interesada-, confirmó la Resolución Determinativa 17-00472-15, manteniendo firme y subsistente el IVA omitido, más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al periodo fiscal enero 2011 (fs. 93 a 103 vta.).
- II.4.** Por memorial presentado el 21 de julio de 2015, la ahora accionante interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Alzada anteriormente descrita, el cual fue resuelto por el Director Ejecutivo de la AGIT -ahora tercero interesado- a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1665/2015 de 15 de septiembre, por la que resolvió confirmar la Resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00472-15 (fs. 104 a 131 vta.).
- II.5.** Mediante memorial de 4 de diciembre de 2015, la accionante formuló demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se determine la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1665/2015, disponiéndose al mismo tiempo la anulación total del procedimiento determinativo, declarándose sin valor ni efecto alguno la Resolución Determinativa emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, consecuentemente, el archivo de obrados; misma que fue resuelta a través de la Sentencia 41 de 24 de abril de 2017, por la cual Jorge Isaac von Borries Méndez y Antonio Guido Campero Segovia, entonces Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia -ahora codemandados- declararon improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución impugnada (fs. 38 a 47 y 48 a 64).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La parte accionante señala como lesionados sus derechos al debido proceso en sus vertientes de fundamentación, motivación y congruencia de las resoluciones, "...a la omisión de valoración de la prueba..." (sic), a la defensa, a la igualdad y al acceso a la justicia; así como los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica e irretroactividad, toda vez que, las autoridades demandadas a tiempo de emitir la Sentencia 41 de 24 de abril de 2017, declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa: **1)** No obstante que su persona presentara prueba que acreditaba el efectivo pago por el servicio de transporte de seguridad de los billetes hacia el Banco Central de Bolivia, consistente en el instructivo/recibo de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

pago y comprobante de entrega y constancia, de forma incongruente no valoraron la misma; **2)** Respecto a la denuncia de irretroactividad en la aplicación de la ley en relación a las observaciones realizadas a las facturas 27, 28 y 29 en sentido de que la transacción no habría sido respaldada de acuerdo a la Ley 062 y el DS 0772, simplemente se limitaron a señalar que no se observaría la aplicación retroactiva alguna respecto al "artículo final 4º" del DS 0772 que entró en vigencia el 19 de enero de 2011; sin embargo, las citadas autoridades demandadas no desarrollaron ningún fundamento referido a la aplicación de las normas en cuanto al tiempo y la posibilidad de la aplicación retroactiva del mencionado Decreto Supremo que se dio por parte del SIN, a tiempo de practicar la liquidación, evidenciándose inexistencia de motivación, fundamentación y congruencia; y, **3)** Emitieron un pronunciamiento laxo, infundado e incongruente relacionado con la valoración respecto a las facturas 2343 y 3321 que no consideró la presunción a favor del sujeto pasivo contenida en el art. 69 del CTB relacionado con los incisos d) y e) del art. 4 de la LPA, cuando en realidad cumplió con sus obligaciones de exigir a su proveedor la emisión de la correspondiente factura y declarar todas las compras y ventas realizadas en un determinado periodo fiscal, no correspondiéndole verificar la autenticidad del documento emitido al no asignársele facultades de verificación como ostenta la Administración Tributaria, sosteniendo las autoridades demandadas simplemente que no se observaría la vulneración a la mencionada presunción, lo que evidencia la laxa e infundada argumentación, pues la responsabilidad de la falta de dosificación observadas en las citadas facturas debió recaer al emisor de las mismas; es decir, al proveedor del servicio quien con conocimiento premeditado gira el documento mercantil. Por otra parte, la accionante solicita se considere que pertenece a un grupo de vulnerabilidad al ser una persona mayor de edad y que se encuentra al cuidado de su hijo que presenta una discapacidad mental del 74%, correspondiendo que sea tratada con la máxima flexibilidad.

En consecuencia, corresponde determinar en revisión, si se debe conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. El debido proceso en sus elementos fundamentación y motivación de las resoluciones vinculadas con el principio de congruencia

La SCP 0558/2016-S2 de 27 de mayo, refiriéndose a la debida fundamentación que debe cumplir toda resolución judicial o administrativa, manifestó: ***"La fundamentación es una exigencia contenida dentro del debido proceso, siendo que una decisión es arbitraria cuando carece de razones, es antojadiza o producto de conocimientos insuficientes que no pueden sostener un mínimo análisis jurídico legal; al contrario, la decisión tiene fundamento en la medida en que se afirmen circunstancias de hecho y de derecho, sustentada en pruebas y normas aplicables que visualicen la base sobre la cual se apoya la decisión; estas afirmaciones no pueden ser frases trilladas o rutinarias, sino razones coherentes y claras referidas al caso concreto. Quien emita una resolución, sea administrativa o judicial,***



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

está en el deber de fundamentarla, porque solo así el administrado tendrá la posibilidad de analizar la decisión y de impugnarla; ante la omisión de una suficiente fundamentación se coarta su derecho a la defensa por estar imposibilitado de ponerla en duda. En ese sentido no debe limitarse la motivación como un mero requisito formal, al contrario, este requisito tiene por finalidad permitir la defensa del administrado.

Así, el derecho a una debida fundamentación y motivación de las resoluciones, se constituye en la garantía del sujeto procesal de que el juzgador al momento de emitir una decisión, explicará de manera clara, sustentada en derecho, los motivos que lo llevaron a tomar una decisión; argumentación que deberá seguir un orden coherente respecto a los hechos demandados y exponer con puntualidad los elementos jurídico-legales que determinaron su posición.

Dicho de otra forma, toda autoridad que dicte una resolución, debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma, por cuanto la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que orientan al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió (SSCC 0863/2007-R, 0752/2002-R, SC 1369/2001-R, entre otras).

En cuanto a la motivación, la SC 1365/2005-R de 31 de octubre, determinó lo siguiente: "...la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar el Juez sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas. En sentido contrario, cuando la resolución aun siendo extensa no traduce las razones o motivos por los cuales se toma una decisión, dichas normas se tendrán por vulneradas', coligiéndose que toda resolución emitida dentro de un proceso judicial o administrativo, debe inexcusablemente contener una adecuada motivación respecto a los hechos en los que se base, a las pruebas que se aportaron y a las disposiciones legales en las que se sustente su decisión, puesto que el relacionamiento de éstas con los hechos que le dieron origen, constituye la fundamentación y motivación a la que el debido proceso se refiere.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

*Ahora bien, de manera inescindible, el derecho a una debida motivación y fundamentación de las resoluciones, se halla interrelacionado con el principio de congruencia entendido como '...la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación. Esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que **implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, y que debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y juicios de valor emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan la razón que llevó a la determinación que se asume**' (SCP 0387/2012 de 22 de junio), de donde se infiere que las resoluciones judiciales, deben emitirse en función al sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes procesales" (las negrillas nos pertenecen).*

III.2. Valoración de la prueba

La SCP 1215/2012 de 6 de septiembre, al respecto sostuvo que: "...por regla general, la jurisdicción constitucional está impedida de ingresar a valorar la prueba, por ser una atribución conferida privativa y exclusivamente a las autoridades jurisdiccionales o administrativas; empero, tiene la obligación de verificar si en dicha labor: a) Las autoridades no se apartaron de los marcos legales de razonabilidad y equidad; b) No omitieron de manera arbitraria la consideración de ellas, ya sea parcial o totalmente; y, c) Basaron su decisión en una prueba inexistente o que refleje un hecho diferente al utilizado como argumento. Claro está que además de ello, en cualquier caso, se debe demostrar la lógica consecuencia de que su incumplimiento ocasionó lesión de derechos fundamentales y/o garantías constitucionales al afectado; lo que se traduce en relevancia constitucional. Supuestos que constituyen excepciones a la regla aludida; dado que se admite injerencia de la jurisdicción constitucional, únicamente cuando se evidencian dichas vulneraciones; empero, dicha competencia se reduce únicamente a establecer la ausencia de razonabilidad y equidad en la labor valorativa, o bien, si existió una actitud omisiva en esta tarea, ya sea parcial o total; o finalmente, si se le dio un valor diferente al medio probatorio, al que posee en realidad, distorsionando la realidad y faltando al principio de rango constitucional, como es la verdad material, pero en ningún caso podrá pretender sustituir a la jurisdicción ordinaria, examinando directamente la misma o volviendo a valorarla, usurpando una función que no le está conferida ni legal ni constitucionalmente".



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

III.3. Análisis del caso concreto

La temática a ser analizada básicamente refiere a la falta de fundamentación, motivación, congruencia y valoración de la prueba, en la que a criterio de la accionante las autoridades demandadas incurrieron a partir de la emisión de la Sentencia 41, por cuanto: **i)** No valoraron la prueba presentada de su parte; **ii)** Manifestaron una fundamentación laxa respecto a la aplicación retroactiva de la norma en cuanto a las observaciones realizadas a sus facturas 27, 28 y 29, sosteniendo que la transacción no habría sido respaldada conforme a la Ley 062 y el DS 0772; y, **iii)** Emitieron un pronunciamiento laxo, infundado e incongruente en relación a la valoración de las facturas 2342 y 3321, no habiendo considerado el art. 69 del CTB, sosteniendo simplemente que no se observaría una vulneración a la indicada norma debiéndose tomar en cuenta que la responsabilidad de la falta de dosificación observadas en las citadas facturas debió recaer al emisor de las mismas; es decir, al proveedor del servicio quien con conocimiento premeditado giró el documento mercantil. Asimismo, solicitó se considere que su persona pertenece a un grupo de protección prioritaria al ser mayor de edad y estar al cuidado de su hijo con discapacidad.

Antes de ingresar al análisis respectivo, es pertinente en principio conocer los antecedentes que encierran el caso a fin de tener una visión clara de lo suscitado en el mismo; en ese sentido, de los datos del proceso se advierte que la Gerencia Distrital de La Paz I del SIN inició una fiscalización a la ahora accionante, de cuyo resultado emergió la Resolución Determinativa 17-00472-15 de 12 de marzo de 2015, que determinó sus obligaciones impositivas por concepto de crédito fiscal indebidamente apropiado en el IVA del periodo fiscal de enero de 2011, de cuyo procedimiento de depuración se estableció la observación a cinco facturas, tres de ellas por no acreditar con medios fehacientes de pago la efectiva prestación del servicio como uno de los requisitos para la correcta apropiación del crédito fiscal (facturas 27, 28 y 29), y las dos restantes porque supuestamente no habrían sido dosificadas (facturas 2343 y 3321), estableciéndose en total una deuda tributaria de UFV's84 720.- equivalentes a Bs172 352.-, por lo que ante tal determinación la hoy accionante a su turno presentó los recursos de alzada y jerárquico a fin de que la Resolución Determinativa descrita sea revocada; sin embargo, en ambas instancias la misma se declaró firme y subsistente, interponiendo posteriormente la demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia, cuyos Magistrados ahora demandados emitieron la Sentencia 41, declarando improbadamente la demanda, último fallo que ahora es objeto de la presente acción constitucional.

Teniendo en cuenta lo precedentemente referido, y considerando que en esta acción tutelar se denunció la falta de fundamentación, motivación y congruencia, así como la omisión valorativa de las pruebas presentadas por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

la accionante en la demanda contenciosa administrativa, corresponde conocer cuáles fueron los argumentos sustentados por la demandante, a fin de establecer si lo reclamado en esta acción de defensa resulta evidente.

En ese sentido, de los datos que cursan en el expediente se tiene que la ahora accionante interpuso su demanda contenciosa administrativa bajo los siguientes argumentos:

- a) Respecto a la falta de medios fehacientes, la AGIT señaló que los medios de prueba, presentados carecían de consistencia y que no demostraban verídicamente la procedencia del crédito impositivo, concluyendo que no se habrían presentado medios de pago que permitan verificar la transacción, aspecto que evidencia que no ha existido una valoración de los descargos vulnerándose el debido proceso.

Al respecto se deben tener en cuenta dos posiciones; una es la materialidad de la transacción, y otra es la efectividad de pago, este último importante pero no determinante a efectos tributarios, pues la obligación de pagar el impuesto depende de que el contrato de servicio se haya completado, lo que en el presente caso se ha demostrado; sin embargo, el SIN nos conduce a un escenario distinto; es decir, probar la efectividad de pago como si de eso dependiera la efectividad de la transacción.

En materia de la responsabilidad de pago del débito fiscal IVA existen dos contribuyentes, de hecho, que es quien aporta los recursos, o sea el comprador, y el de derecho, quien es responsable del pago, es decir el vendedor, por lo que el contribuyente del hecho no puede ser llamado a pagar tributos del contribuyente de derecho, pues el primero cumplió con su deber hasta donde le es posible verificar que se trate de una factura válida, pero no puede además garantizar que los impuestos a ser pagados por su emisor efectivamente lo sean, peor aún asumir su responsabilidad, en este caso si Nancy Gamboa Poma no pagó sus obligaciones tributarias no es responsabilidad suya, cuya obligación fiscal concluyó al exigir factura.

En cuanto a la ausencia de dosificación, el fallo de la AGIT determina la responsabilidad del comprador y convierte la misma en una responsabilidad subsidiaria del sujeto pasivo del IVA que se pretende hacer valer en caso de que el vendedor no hubiese pagado el tributo.

- b) En cuanto a las imprecisiones supuestamente incurridas por la AGIT, la impetrante de tutela sostuvo que las pruebas no valoradas por dicha instancia consistían en el instructivo/recibo que demuestra que Hernán Lino actuó por cuenta de la accionante en el pago a Nancy



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Gamboa Poma por los servicios de la empresa de seguridad privada de su propiedad, y certificación del BCB sobre la efectividad de la transacción ya que el contrato suscrito con dicha entidad bancaria, incluía el transporte y entrega del material monetario hasta las bóvedas del referido Banco, radicando dichas imprecisiones en los siguientes aspectos: **1)** Que "Hermann Lino" no estaba en la obligación de presentar poder de Nancy Gamboa Poma ya que no la representaba, sino que más bien actuó a nombre de la accionante en la oportunidad del pago efectuado a la nombrada; **2)** Que si bien citaron pruebas de reciente obtención lo hicieron de manera confusa al referir que se tratan de fotocopias simples, aspecto que no es evidente, pues se presentaron originales del comprobante de entrega y del instructivo/recibo; asimismo, el documento referido no fue considerado, sosteniéndose que se trataba de una prueba que no cumplió con el requisito de oportunidad; y, **3)** Que no se refirieron sobre la no aplicación de la norma de bancarización, puesto que entró en vigencia posteriormente a las transacciones que forman parte de la controversia. De este modo, no obstante a las imprecisiones referidas la AGIT manifestó que se cumplieron con todos los aspectos y valoraciones de la prueba, limitándose a realizar aseveraciones contradictorias, pues a su criterio no se habrían demostrado los pagos por la falta de medios fehacientes como si de esta condición dependiera materialmente la efectividad y existencia de la transacción;

- c) Con relación a las vulneraciones al debido proceso, la accionante mencionó que las pruebas aportadas de su parte no fueron consideradas ni en la Resolución Determinativa ni en los recursos de alzada y jerárquico, cuyas decisiones no contaron con una debida fundamentación, habiéndose vulnerado los derechos de la contribuyente en todas las instancias, privándosele de su derecho a la defensa al haberse ignorado la prueba ofrecida, pues no se advirtió una valoración crítica e integral de todos los documentos;
- d) En cuanto a las contradicciones advertidas en la Resolución de alzada que, por ende, vician de nulidad absoluta la Resolución jerárquica, sostuvo que aplicando las normas del proceso administrativo, concretamente los arts. 27 de la LPA; y, 28.II incs. a), b) y f) y 29.I inc. c) del DS 27113 de 23 de julio de 2003 -Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo-, el proceso administrativo desde un inicio estuvo viciado, manifestándose más claramente al emitirse la Resolución del recurso de alzada, cuando en su parte considerativa hizo referencia a la Resolución Determinativa 1662/2014 de 9 de diciembre, correspondiente a la empresa "C Zeta SRL", sosteniendo que dicha Resolución contiene la relación de los documentos revisados durante el proceso de verificación, consignándose las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

razones por las cuales los descargos presentados no fueron considerados, a partir de lo cual se advierte que se hizo mención a una Resolución Determinativa ajena al proceso, pero que sobre la cual extrañamente la Administración Tributaria como la ARIT La Paz, fundaron su determinación, habiéndose señalado otros antecedentes que nada tiene que ver con el caso en cuestión, situación que indujo en error al propio administrado, al citarse hechos y circunstancias que no corresponden al proceso, careciendo de congruencia en sus contenidos y partes respecto al objeto sobre el que versa el caso, así como de precisión del acto administrativo, no existiendo una voluntad clara y precisa de la voluntad administrativa, aspecto que no se subsanó en ninguna instancia, ni por la autoridad jerárquica; y,

- e) Respecto al principio de irretroactividad, se denunció que la AGIT manifestó que no se habría respaldado la transacción de acuerdo a lo establecido por el art. 20 de la Ley 062, indicando que dicha Resolución hace referencia a normas vigentes, más propiamente al art. 41 de dicha Ley, la cual "...entrará en vigencia desde la Gestión 2011..." (sic), mencionando también a su Decreto Reglamentario -DS 0772- mismo que si bien data de 19 de enero de 2011, se subordina a la reglamentación del SIN vigente recién desde el 20 de mayo del citado año, es decir muy posterior a las transacciones fiscalizadas, hecho contradictorio, pues no puede fundarse un fallo en normas que no estaban vigentes cuando ocurrieron los hechos imponibles. Así, pese a lo referido la propia Administración Tributaria y la Autoridad Tributaria sostienen la vigencia de dicha norma a partir del 19 de enero de 2011, en cuyo caso no se comprende por qué tomaron en cuenta facturas con fecha anterior a la referida, habiéndose hablado sobre la validez de la norma y su aplicación, y al mismo tiempo desconociéndose tal situación para aplicar la sanción por parte de la Administración Tributaria, aspecto atentatorio a la propia normativa constitucional, por lo que en el presente caso se debería liquidar simplemente las omisiones de crédito fiscal que se encuentren dentro de la misma vigencia de la Ley y no aquellas anteriores.

Planteamiento a partir del cual las autoridades demandadas, en la Sentencia 41, delimitaron la cuestión a resolver en dos problemáticas: **i)** La existencia de vicios o defectos en la formación de la resolución impugnada que acarrearía su nulidad; y, **ii)** La existencia de error en la valoración de la prueba presentada en instancia administrativa y por la cual se demostraría el derecho a crédito fiscal, cuya depuración fue realizada por el SIN en proceso de verificación; respondiendo las mismas bajo los siguientes fundamentos:

- a) En cuanto a la existencia de vicios o defectos en la formación de la Resolución impugnada: **1)** Respecto a la denuncia de que la citada



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Resolución -es decir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1665/2015- no realizó la valoración de los descargos y pruebas presentadas, incidiendo en sus derechos al debido proceso y a la defensa, los Magistrados ahora demandados sostuvieron que dicha acusación resulta infundada, toda vez que, en el punto IV.4.3 de la Resolución jerárquica se consideró y valoró los descargos presentados consistentes en: **i)** Libro de compras IVA 2011; **ii)** Carta del BCB de 6 de abril de 2015; **iii)** Comprobante de entrega firmada por "Herman Lino Alurralde" de 26 de enero de 2011; **iv)** Instructivo/recibo de noviembre de 2009; y, **v)** Dieciséis solicitudes de ingreso de material monetario dirigidas al BCB; manifestando que la Resolución de alzada expresamente habría referido que con relación a la primera, que esta ya fue presentada ante la Administración Tributaria, descartando las pruebas de los incisos b) y c) debido a que no cumplían con el principio de oportunidad previsto en el art. 81 del CTB, y en cuanto a los incisos d) y e), no las valoró al haberse presentado solo fotocopias simples incumpliendo lo dispuesto en el art. 217 inc. a) del citado Código, estableciendo por todo lo referido que la prueba presentada en alzada sí fue objeto de consideración por la AGIT, "...y aunque se advierte que algunas de ellas no fueron valoradas bajo los argumentos expuestos en la misma resolución, tal cuestión no constituye un defecto de forma que conlleve su sanación mediante la nulidad, al ser ya una cuestión de fondo" (sic).

Así también manifestaron que la Resolución impugnada en su punto IV.4.3.1, refiriéndose a las facturas 27, 28 y 29 emitidas por Nancy Gamboa Poma en favor de la ahora accionante, luego de contrastarla con la prueba presentada, concluyó que la documentación aludida, no demostró la onerosidad de las transacciones reflejadas en dichas facturas, ocurriendo lo propio con los recibos de pago en efectivo, toda vez que, los mismos mostraban a la contribuyente como pagador y a "Hermann Lino" como receptor del dinero; sin embargo, no se demostró vinculación alguna de este último con la proveedora del servicio Nancy Gamboa Poma, por lo que la Resolución impugnada concluyó que la contribuyente no ofreció prueba suficiente por la que respalde sus operaciones al haberse presentado solo un contrato y recibos en los que las personas que intervinieron en el pago no coinciden con los sujetos que participaron de la transacción, incumpliendo el tercer requisito para apropiarse del crédito fiscal de manera válida, como es que la transacción haya sido efectivamente realizada, en apego a lo previsto por el art. 70.4 y 5 del CTB.

Asimismo, refirieron que la Resolución jerárquica impugnada realizó un análisis puntual e individualizado respecto al libro de compras IVA y declaración jurada sobre las facturas 27, 28 y 29, refiriendo que no obstante de que la facturas observadas se encuentren dentro del rango de dosificación, la mencionada declaración jurada solo consignó el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

importe de Bs1 330.- (un mil trescientos treinta bolivianos), cuando el total de las facturas observadas suman el importe de Bs339 200.- (trescientos treinta y nueve mil doscientos bolivianos), monto superior al declarado por la proveedora, por lo que se concluyó que dicha prueba tampoco demostraba que la transacción hubiera sido efectivamente realizada. Ocurriendo similar situación con las facturas 3321 y 2343, que fueron observadas debido a que dichas notas fiscales no se encontraban dosificadas, por lo que los Magistrados ahora demandados consideraron que la Resolución jerárquica contenía las razones y fundamentos necesarios que sustentan su decisión habiendo considerado los descargos y valorado la prueba presentada por la contribuyente, descartando la existencia de posible vicio en la constitución de la misma que conlleve su nulidad; **2)** Respecto a las posibles imprecisiones del fallo recurrido, sostuvieron que la contribuyente no expresó razonamiento jurídico alguno que permita establecer tales imprecisiones en los derechos al debido proceso y a la defensa en el juicio, por cuanto: **a)** En relación a la condición de "Hermann Lino" respecto a los recibos de pago en efectivo, advirtieron que la autoridad jerárquica en ningún momento exigió la necesidad de demostración de la representación del mencionado a nombre de Nancy Gamboa Poma, como erróneamente pretende hacer ver la demandante del proceso, puesto que por el contrario dicha autoridad en respuesta a lo afirmado por la contribuyente, refirió que no se presentó documento por el que se demuestre que "Hermann Lino" hubiere actuado en representación de la recurrente María Eugenia Jiménez Soria -ahora accionante-, ante el presunto pago que se le hubiera realizado a Nancy Gamboa Poma como proveedora del servicio; **b)** En cuanto a las pruebas denunciadas como no valoradas "fs. 55 y 56 del Anexo 1º" (sic), refirieron que no obstante su falta de valoración por la instancia jerárquica manifestando que la primera no cumplió con el principio de oportunidad, y que la segunda se trataba de fotocopia simple, los Magistrados ahora demandados manifestaron que no encuentran relevancia jurídica de las mismas para efectos de una posible nulidad de obrados, toda vez que no demuestran con suficiencia la efectiva transacción realizada entre el proveedor del servicio de seguridad y la contribuyente; y, **c)** Respecto a la falta de pronunciamiento sobre la norma referente a la bancarización que entró en vigencia de manera posterior a las transacciones que forman parte de la controversia, señalaron que tal referencia no resultaba evidente, puesto que la Resolución jerárquica al responder sobre este aspecto a partir de su punto vi. del apartado IV.4.3.1., realizó un análisis y consideración de la misma, fundamentando las razones del porqué corresponde la aplicación de dicha norma de bancarización respecto a la factura 29, estableciendo los motivos por los cuales corresponde mantener la depuración en el caso de las facturas 27 y 28, al ser anteriores a la vigencia de lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 062 y del DS 0772, por lo que mal se puede afirmar que la Resolución jerárquica no se habría



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

pronunciado al respecto; **3)** Respecto a la vulneración del debido proceso sostenido en base a que en los hechos las pruebas no habrían sido valoradas, en la Resolución Determinativa ni en las emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), no conteniendo una fundamentación sobre las decisiones arribadas, privando a la contribuyente del derecho a la defensa, y que además no existiría una valoración integral y crítica de todos los documentos y argumentos presentados por la nombrada, indicando también que la valoración fue abstracta y parcial lo que no permitiría un mejor ejercicio de la defensa, los Magistrados demandados manifestaron que la acusación de este punto resulta confusa, pues, por una parte refieren la omisión valorativa de la prueba y luego valoración defectuosa de la misma; sin embargo, ante la falta de evidencia respecto a la denuncia de falta de valoración de la prueba y la consideración de los descargos aducidos, dichas autoridades determinaron resolver la posible errónea valoración integral y crítica de la prueba; y, **4)** En relación a la denuncia de existencia de probables contradicciones que vicien de nulidad la Resolución de alzada y de nulidad absoluta la Resolución jerárquica, manifestaron que si bien la Resolución de alzada, refirió en su último párrafo de la página 14 a la Resolución Determinativa 1662/2014 de 9 de diciembre, tal situación no hace evidente que la referida Resolución de alzada solo se fundara en dicho párrafo, conforme sostiene la demandante del proceso, toda vez que, de la cuestionada Resolución evidenciaron que en su página 13 se consignó la referencia correcta a la Resolución Determinativa 17-00472-15, con idénticos razonamientos a los anotados en el párrafo observado, por lo que tal situación no puede conllevar la nulidad de la Resolución de alzada y menos de la jerárquica, por cuanto la misma no generó indefensión a la contribuyente, pues los motivos de hecho de la determinación tributaria y consiguiente impugnación en instancia administrativa no fueron alterados, no siendo evidente que ello afecte a la voluntad administrativa expresada en tal Resolución.

- b)** En relación al error en la valoración de la prueba presentada en instancia administrativa y por la cual se demostraría el derecho al crédito fiscal: **1)** En cuanto a las facturas 27, 28 y 29 emitidas por Nancy Gamboa Poma a favor de la contribuyente: **i)** Respecto a que no debe confundirse la materialidad de la transacción con la efectividad de pago, señalaron que ello es evidente, pues ambas cuestiones son distintas y no siempre resultan coincidentes con la realidad, obedeciendo a ello precisamente lo establecido en el art. 4 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, que considera perfeccionado el hecho imponible en el caso de contratos de prestación de servicios, en el momento que finalice la prestación del servicio o en su caso, desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, norma que guarda relación con lo anotado en los párrafos segundo y tercero del art. 4 del DS 21530 de 27 de febrero de 1987 -Reglamento al Valor



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

Agregado-, de manera que existe la obligación de emitir factura por el contribuyente que prestó servicios, cuando concurra alternativamente una de las dos circunstancias ya anotadas, es decir, la finalización de la prestación efectiva del servicio o la percepción total o parcial del precio, el que ocurra primero; sin embargo de ello, para la apropiación válida del crédito fiscal que contienen las notas fiscales es evidente que corresponde a quien pretende hacer valer su derecho al crédito demostrar entre otros requisitos que la transacción haya sido efectivamente realizada, no siendo suficiente la presentación de la factura original y su vinculación con la actividad gravada; y, **ii)** En cuanto a la aplicación de la norma, sostuvieron que resultaba evidente que "...la norma comprendida en el artículo final 4° del DS N° 772 entró en vigencia recién el 19 de enero de 2011, de manera que la exigencia de respaldar todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, a través de documentos emitidos por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI, por montos iguales o superiores a Bs.50.000.-, se hace obligatoria recién a partir de dicha fecha, bajo previsión de aplicarse la presunción de 'inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos', con el consiguiente efecto para el comprador en cuanto a la falta de derecho para el cómputo del crédito fiscal, y para el vendedor la obligación de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno, en aplicación del numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, modificado por el art. 20 de la Ley N° 062 de 28 de noviembre de 2010, y así lo entendió la resolución jerárquica, no observándose una aplicación retroactiva de la norma a casos anteriores; empero, no deja de ser menos evidente también, que para la apropiación correcta del crédito fiscal por el comprador, debe demostrarse la efectiva prestación del servicio, en aplicación de la norma comprendida en el último párrafo del art. 4 del DS N° 21530 y numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, a cuyo efecto evidentemente es posible invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, conforme lo previsto en el art. 77.I de la Ley N° 2492, los que deben ser pertinentes y suficientes a efectos de crear la convicción de la autoridad encargada de resolver el reclamo.

Bajo ese marco, si bien la demandante considera que el hecho imponible en el caso concreto fue demostrado, basando tal afirmación en que el contrato con el Banco Central de Bolivia habría sido satisfecho, para cuyo efecto señala que se debió acudir a la prestación de los servicios de la empresa de la Sra. Nancy C. Gamboa, tal conclusión, en criterio de este Tribunal no es evidente, dado que el cumplimiento del contrato que la contribuyente demandante suscribió con el Banco Central de Bolivia, no demuestra con certeza que la contribuyente hubiere contratado y recibido la prestación del servicio de seguridad de la empresa de la Sra. Nancy C. Gamboa, cayendo tal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

afirmación en simple presunción de parte que no tiene mayor respaldo probatorio.

Debe aclararse que no estaba en discusión la materialización del objeto del contrato de acuñación y provisión de monedas suscrito entre la contribuyente y el Banco Central de Bolivia, sino la efectiva prestación del servicio de seguridad física que la contribuyente señala haber contratado con la empresa de Sra. Nancy C. Gamboa, de manera que el cumplimiento del contrato con el BCB, y toda la prueba relacionada al cumplimiento de dicho contrato, como la certificación del Banco Central de Bolivia y entrega del material monetario hasta las bóvedas del Banco, no demuestran la efectiva prestación del servicio de seguridad física que alega haber contratado la contribuyente, como erróneamente fundamenta en su demanda.

De antecedentes también se advierte que, la Administración Tributaria en ningún momento confundió la efectividad del pago con la efectividad de la transacción, como tampoco lo hicieron las Autoridades de Impugnación Tributaria, al observarse que el Ente Fiscal, al exigir prueba por la que demuestre la efectividad del pago, lo que pretendía era establecer con mayor certeza la efectiva prestación del servicio de seguridad física que la contribuyente afirma haber contratado con la empresa de la Sra. Gamboa, de cuya prestación devendrían las facturas observadas, puesto que dichas facturas tampoco fueron declaradas por la Sra. Gamboa, empero la contribuyente ahora demandante no señala al respecto cuál sería la prueba que con suficiencia demostraría tal prestación, no siendo suficiente argüir que se pretendería endilgar a su persona las obligaciones tributarias de la contribuyente Gamboa, cuando el art. 76 de la Ley N° 2492 es claro al señalar que, 'Quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos'. En ese sentido, es infundado sostener que el fallo impugnado pretendería cargar la responsabilidad impositiva de la Sra. Gamboa a la contribuyente ahora demandante, situación que no se advierte en el caso" [parte extraída de la Sentencia 41 obtenida de la página web del tribunal Supremo de Justicia (tribunalsupremo.organojudicial.gob.bo/AS/social/S1-017s/se201731041.html), al no cursar en actuados la página 14 de la Sentencia aludida]; y, **iii**) Sobre las imprecisiones de la Resolución jerárquica por la cual se denunció la falta de valoración de la prueba, por la cual se demostraría la materialidad y el pago a la empresa de Nancy Gamboa Poma por los servicios de seguridad privada que representarían las facturas observadas, las autoridades demandadas manifestaron que no obstante de que las mismas no tengan igual razonamiento al emitido en la Resolución de alzada y jerárquica respecto a la aplicación del art. 81 del CTB, referido a la prueba de reciente obtención en alzada, señalaron que ninguna de las literales presentadas constituyen prueba suficiente para establecer con certeza la efectiva realización del servicio, dado que la literal de "fs. 56", al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

margen de ser fotocopia simple, solo refiere a una posible instructiva otorgada por la contribuyente a "Hermann Lino", para que realice la contratación de los servicios de seguridad para el traslado de monedas, pero que no demuestra la efectiva materialización del servicio; y respecto al documento cursante a "fs. 55", concerniente al comprobante de entrega de un saldo, tampoco constituye documento idóneo y suficiente que permita demostrar con certeza la efectiva prestación del servicio y su correspondiente pago, al tratarse de un documento privado que solo testimonia un pago de saldo pero que no precisa un presunto servicio, por lo que no cuenta con el suficiente valor probatorio, no habiendo cumplido por otro lado con lo establecido en el art. 70.4 del CTB, referido a contar con el respaldo necesario de las actividades y operaciones gravadas, relacionado con los arts. 25 inc. 4), 36, 37, 40 y 44 del Código de Comercio (CCom.) concerniente al adecuado manejo de la contabilidad de la empresa, pues no se está frente a un comerciante que negocia por menor, toda vez que, el contrato suscrito con el BCB tiene un monto de \$us8 091 830.- (ocho millones noventa y un mil ochocientos treinta dólares estadounidenses), no siendo razonable que sus operaciones y actividades comerciales sean manejadas con simples recibos, dado que lo testimoniado en la literal de "fs. 55", no constituye documento público, no teniendo la suficiente fe probatoria, aspectos por los que los Magistrados demandados, concluyeron que no se evidenció ningún error en la valoración de la prueba, sino que por el contrario la misma se encuentra dentro del marco previsto por el art. 81 del CTB, estableciendo que la depuración de las facturas mencionadas en este punto fue correcta, con mayor razón en cuanto a la factura 29 que fue emitida en plena vigencia del DS 0772, que establece que a partir de Bs50 000.-, todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), siendo plenamente aplicable la presunción de inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos, en aplicación del art. 66.11 del citado Código, modificada por el art. 20 de la Ley 062; y, **2)** En cuanto a las facturas 2343 y 3321 emitidas por Luis Fernando Aro Quisbert y Ricardo Arias Quena, teniendo en cuenta que las observaciones a dichas facturas radicaban en que las mismas no se encontraban dosificadas por la Administración Tributaria en aplicación al art. 41.I.2 de la RND 10-0016-07, al respecto los Magistrados demandados sostuvieron que todo sujeto pasivo o tercero responsable para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes como ser: **a)** La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4 inc. a) concordante con el art. 8 inc. a) de la Ley 843. Este documento mercantil emitido por quien



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; **b)** Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo previsto en el citado art. 8 inc. a) de la mencionada Ley; y, **c)** La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley 843, concordante con el art. 8 del DS 21530; y que en el presente caso, la contribuyente solo sostuvo en este punto que la responsabilidad formal de hacer dosificar las facturas es de quien la emite y no así de quien recibe el servicio o compra el bien, sin demostrar en contrario, la efectiva prestación de lo señalado, como resultaba imperativo a efectos de la apropiación adecuada del crédito fiscal de las facturas observadas, en cumplimiento de la previsión contemplada en el numeral 5 del art. 70 del CTB; de modo que no se tiene fundamento válido que permita dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal realizada por la Administración Tributaria respecto a las dos facturas referidas anteriormente, concluyendo que la decisión de la autoridad jerárquica fue la correcta, no advirtiéndose la vulneración de la presunción reglada en el art. 69 del señalado Código. Aspectos por los cuales los Magistrados demandados determinaron declarar improbadamente la demanda al no haberse demostrado que la Resolución jerárquica contenga violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley, o que la misma hubiere incurrido en error de hecho o derecho demostrable el primero con documentación o actos auténticos en la apreciación de las pruebas presentadas conforme a la previsión del art. 147 del CTB.

Descritos ampliamente tanto los argumentos de la parte accionante en su demanda contenciosa administrativa, como los fundamentos desarrollados por los Magistrados demandados a tiempo de emitir la Sentencia 41 que resolvió declarar improbadamente la misma, se tiene a bien recordar la problemática traída en revisión en la presente acción de amparo constitucional a efectos de resolver cada uno de los puntos planteados.

Así, la accionante en su demanda constitucional denunció que: **1)** No obstante de que su persona presentara prueba que acreditaba el efectivo pago por el servicio de transporte de seguridad de los billetes hacia el BCB, consistente en el instructivo/recibo de pago y comprobante de entrega y constancia, de forma incongruente el mismo no fue valorado por los Magistrados demandados; **2)** Respecto a la denuncia de irretroactividad en la aplicación de la ley en relación a las observaciones realizadas a las facturas 27, 28 y 29 en sentido de que la transacción no habría sido respaldada de acuerdo a la Ley 062 y el DS 0772, simplemente se limitaron a señalar que no se observaría aplicación retroactiva alguna respecto al "artículo final 4" del DS 0772 que entró en vigencia el 19 de enero de 2011; sin embargo, las autoridades demandadas no desarrollaron ningún aspecto referido a la aplicación de las normas en cuanto al tiempo y la posibilidad de la aplicación retroactiva del mencionado Decreto Supremo que se dijo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

por parte del SIN, a tiempo de practicar la liquidación, evidenciándose la inexistencia de motivación, fundamentación y congruencia; y, **3)** Emitieron un pronunciamiento laxo, infundado e incongruente relacionado con la valoración respecto a las facturas 2343 y 3321 que no consideró la presunción a favor del sujeto pasivo contenida en el art. 69 del CTB relacionado con los incisos d) y e) del art. 4 de la LPA, cuando en realidad cumplió con sus obligaciones de exigir a su proveedor la emisión de la correspondiente factura y declarar todas las compras y ventas realizadas en un determinado periodo fiscal, no correspondiéndole verificar la autenticidad del documento emitido al no asignársele facultades de verificación como ostenta la Administración Tributaria, sosteniendo las autoridades demandadas simplemente que no se observaría la vulneración a la mencionada presunción, lo que evidencia la laxa e infundada argumentación pues la responsabilidad de la falta de dosificación observadas en las citadas facturas debió recaer al emisor de las mismas; es decir, al proveedor del servicio, quien con conocimiento premeditado gira el documento mercantil. Por otra parte, la accionante solicitó se considere que pertenece a un grupo de vulnerabilidad al ser una persona mayor de edad y que se encuentra al cuidado de su hijo que presenta una discapacidad mental del 74%, correspondiendo que sea tratada con la máxima flexibilidad.

Respecto a la primera denuncia realizada en sentido de que las autoridades demandadas de forma incongruente no habrían valorado la prueba que acreditaba el efectivo pago por el servicio de transporte de seguridad de los billetes hacia el BCB, consistentes en el instructivo/recibo de pago y el comprobante de entrega y constancia, sostenida bajo el argumento de que dichas autoridades simplemente habrían manifestado que: "...en cuanto a las pruebas denunciadas como no valoradas (fs. 55 y fs. 56 de Anexo 1º) se deja establecido que, no obstante ser evidente su falta de valoración por la instancia jerárquica, debido a que consideró que, en cuanto a la primera no cumplió con el principio de oportunidad, y en cuanto a la segunda, se trata de fotocopia simple, éste Tribunal no encuentra relevancia jurídica de las mismas para efectos de una posible nulidad de obrados, ya que no demuestran con suficiencia la efectiva transacción realizada entre el proveedor del servicio de seguridad y la contribuyente ahora demandante, como expresan las facturas observadas, conforme se anotará más adelante, y..." (sic), sustentando la parte accionante a partir de ello la incongruencia en la que supuestamente incurrieron los Magistrados demandados, pues a su criterio -se reitera- las mismas no habrían valorado las pruebas presentadas.

De lo referido anteriormente, cabe mencionar en principio que la Sentencia ahora analizada, dividió su problemática en dos aspectos fundamentales, una referida a la existencia de vicios o defecto en la formación de la resolución impugnada, y la otra sobre la existencia de error en la valoración de la prueba presentada en instancia administrativa y por la cual se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

demostraría el derecho al crédito fiscal, evidenciándose a partir de ello que el extracto referido por la parte accionante aduciendo que a raíz de tal contenido las autoridades demandadas en realidad no se habrían referido sobre la valoración extrañada, fue una referencia realizada dentro del primer punto concerniente a la existencia de vicios en la formación de la Sentencia de la cual se solicitó su nulidad debido a la supuesta existencia de imprecisiones de la Resolución jerárquica, de la cual evidentemente se advierte que las autoridades demandadas manifestaron que no encontraron relevancia jurídica de las pruebas cursantes "de fs. 55 y 56 del Anexo 1º" (sic), que de acuerdo a lo referido por la parte accionante consistirían en el instructivo/recibo de pago y el comprobante de entrega y constancia, para efectos de una posible nulidad, toda vez que, no demostraban con suficiencia la efectiva transacción realizada entre el proveedor del servicio de seguridad y la contribuyente, como expresaban las facturas observadas; sin embargo, tal alusión a los elementos probatorios cuestionados, no fue el único que se realizó como para sostener una omisión de valoración como fue denunciada en la presente acción tutelar, pues de la propia referencia realizada por la parte accionante se estableció que dicho aspecto sería abordado con posterioridad en relación al fondo de lo planteado que como se refirió en principio versa sobre la supuesta existencia de error en la valoración de la prueba, correspondiendo en todo caso, remitirnos a tal punto para evidenciar si en efecto existió una falta de valoración por parte de las autoridades demandadas.

Así, de la Sentencia objeto de estudio, se advierte que en su apartado III.2.2.1, referido a las facturas 27, 28 y 29, las autoridades demandadas luego de establecer que las observaciones realizadas por la Administración Tributaria consistían en la falta de medios fehacientes de pago que acrediten la efectiva prestación del servicio como uno de los requisitos para la correcta apropiación del crédito fiscal de dichas facturas, respecto a la denuncia sustentada en cuanto a la falta de valoración de la prueba cursante a fs. "55 y 56 del Anexo 1º" (sic), consistentes en el instructivo/recibo y el comprobante de entrega de acuerdo a lo referido por la parte accionante-; por las cuales se demostraría la materialidad de la transacción y el pago a la empresa de Nancy Gamboa Poma por los servicios de seguridad privada que representarían las facturas observadas, los Magistrados demandados refirieron que no obstante de que no comparten el razonamiento expresado por la Resolución de alzada y jerárquica respecto a la aplicación del art. 81 del CTB referido a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, en lo que concierne a la de reciente obtención, sostuvieron que ninguna de las literales referidas constituyen prueba suficiente que permita establecer con certeza la efectiva realización del servicio de seguridad privada, toda vez que, la literal de fs. 56 (instructivo), al margen de haberse presentado en fotocopia simple, solo refiere una posible instructiva otorgada por la contribuyente a "Hermann Lino" para que realice la contratación de los servicios de seguridad para el traslado de monedas, no demostrando la efectiva materialización del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

servicio; y, respecto al documento de fs. 55 (comprobante de entrega), tampoco constituye instrumento idóneo y suficiente que permita demostrar con certeza la efectiva prestación del servicio y su correspondiente pago, al tratarse de uno privado que solo testimonia un pago de saldo que no precisa, por un presunto servicio, no contando con el suficiente valor probatorio para efectos tributarios, manifestando posteriormente que de acuerdo al art. 70.4 del CTB, es obligación de todo sujeto pasivo de respaldar sus actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales como otros documentos y/o instrumentos públicos, señalando sobre este último aspecto que los mismos se refieren a documentos y/o instrumentos contemplados bajo la previsión del art. 1287.I del Código Civil (CC); es decir, aquel documento extendido con las solemnidades legales por un funcionario autorizado para darle fe pública, relacionado a su vez con los arts. 25 inc. 4), 36, 37, 40 y 44 del CCom, estableciéndose como obligación de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa permitiendo demostrar la situación de sus negocios, utilizando para ello libros obligatorios como el diario, mayor y de inventario, balances, los cuales deben necesariamente estar encuadernados y foliados por un Notario de Fe Pública, situación que en el caso no ocurrió, pues tomando en cuenta el contrato suscrito con el BCB, cuyo monto de transacción asciende a \$us8 091 830.-, no resulta razonable que sus operaciones y actividades comerciales se encuentren manejadas con simples recibos y sin mucha claridad, remitiéndose posteriormente al AS 477 de 22 de noviembre de 2012, que respecto a los requisitos establecidos para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, estableció que: "...1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el artículo 4. a), concordante con el art. 8.a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el artículo 8. a), de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la Ley N° 843, concordante con el art. 8 del DS N° 21530", manifestando luego la relación estrecha de los presupuestos 1 y 3 con los medios fehacientes de pago, al sostener que: "...es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera..." (sic).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

A partir de lo establecido por todos los fundamentos expuestos, que contrariamente a lo sostenido por la accionante, las autoridades demandadas de forma puntual se refirieron sobre cada aspecto planteado en relación a la valoración probatoria, habiéndose manifestado sobre la valoración extrañada de los documentos mencionados en la demanda constitucional, a partir de lo que se denunció la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia debido a la supuesta omisión de valoración en cuanto los documentos presentados, aspecto que no resulta evidente, pues como se mencionó, las autoridades demandadas, en principio sostuvieron que la observación realizada por la Administración Tributaria recaía en la falta de medios fehacientes de pago que acrediten la efectiva prestación del servicio, sosteniéndose como se vio que ni el instructivo referido ni el comprobante de entrega, fueron suficientes para la demostración de la efectiva materialización del servicio y su correspondiente pago, evidenciándose a partir de ello la existencia valorativa que la accionante denunció como ausente, lo que luego de lo manifestado no encuentra sustento, por lo que en cuanto a este punto no se advirtió incongruencia omisiva como adujo la accionante y por lo tanto, tampoco la omisión valorativa denunciada, correspondiendo en este punto, denegar la tutela solicitada.

En cuanto al segundo punto de análisis referido a la denuncia de la irretroactividad en la aplicación de la ley en relación a las observaciones realizadas a las facturas 27, 28 y 29 en sentido de que la transacción no habría sido respaldada de acuerdo a la Ley 062 y el DS 0772, reclamándose que las autoridades demandadas simplemente se limitaron a señalar que no se observaría aplicación retroactiva alguna respecto al "artículo final 4°" del DS 0772 que entró en vigencia el 19 de enero de 2011, no habiendo desarrollado ningún aspecto referido a la aplicación de las normas en cuanto al tiempo ni sobre la posibilidad de la aplicación retroactiva del mencionado Decreto Supremo que se dio por parte del SIN a tiempo de practicar la liquidación, evidenciándose a partir de ello la inexistencia de motivación, fundamentación y congruencia, al respecto los Magistrados demandados sostuvieron el siguiente entendimiento: "Es evidente que la norma comprendida en el artículo final 4° del DS N° 772 entró en vigencia recién el 19 de enero de 2011, de manera que la exigencia de respaldar todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, a través de documentos emitidos por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI, por montos iguales o superiores a Bs.50.000.-, se hace obligatoria recién a partir de dicha fecha, bajo previsión de aplicarse la presunción de 'inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos', con el consiguiente efecto para el comprador en cuanto a la falta de derecho para el cómputo del crédito fiscal, y para el vendedor la obligación de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno, en aplicación del numeral 11 del art. 66 de la Ley N° 2492, modificado por el art. 20 de la Ley N° 062 de 28 de noviembre de 2010, y así lo entendió la resolución



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

jerárquica, no observándose una aplicación retroactiva de la norma a casos anteriores; empero, no deja de ser menos evidente también, que para la apropiación correcta del crédito fiscal por el comprador, debe demostrarse la efectiva prestación del servicio, en aplicación de la norma comprendida en el último párrafo del art. 4 del DS N° 21530 y numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, a cuyo efecto evidentemente es posible invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, conforme lo previsto en el art. 77.I de la Ley N° 2492, los que deben ser pertinentes y suficientes a efectos de crear la convicción de la autoridad encargada de resolver el reclamo", pasando luego a enfocar todo su razonamiento respecto a la demostración efectiva de la prestación del servicio y el respaldo de los medios fehacientes de pago, de lo que se advierte, que evidentemente las autoridades demandadas no dieron una respuesta congruente al reclamo expuesto por la accionante por cuanto el mismo estaba dirigido a obtener una respuesta fundamentada de la posibilidad que tendría el SIN a tiempo de practicar la liquidación, de establecer las observaciones a las facturas mencionadas aplicando o basándose en una normativa que como ellos mismos manifestaron se tornaría inaplicable a facturas anteriores a la vigencia de dicha normativa como ocurrió con las facturas 27 y 28, pues de la demanda contenciosa administrativa se constata que la ahora accionante manifestó que resultaba incompresible y contradictorio que habiendo la propia Resolución jerárquica establecido la vigencia de la norma aplicable (Ley 062 y DS 0772), a partir del 19 de enero de 2011 -fecha de emisión del DS 0772-, es que se tomó en cuenta a tiempo de realizar las observaciones a facturas emitidas con fecha anterior a la vigencia de la normativa base de la imposición -factura 27 de 10 de enero de 2011 y 28 de 17 de enero de 2011- contradiciéndose al hablar primero de la vigencia de la norma y luego desconocer la misma para aplicar la sanción por parte de la Administración Tributaria, aspecto sobre el cual las autoridades demandadas únicamente refirieron que no se observó aplicación retroactiva de la norma a casos anteriores, sin propiamente explicar porque -el SIN- realizó la observación de las mencionadas facturas acudiendo a normas de bancarización que a tiempo de su emisión aún no se encontraban vigentes, no llegando a comprenderse -como refiere la accionante- cómo habiéndose establecido -se reitera- que la vigencia de la norma data desde el 19 de enero de 2011, es que las facturas 27 y 28 que datan del 10 y 17 de igual mes y año, fueron observadas sustentándose en la aplicación de la Ley 062 y DS 0772 (Vista de Cargo fs. 376, planilla de facturas observadas fs. 328).

Ahora bien, no obstante que la Sentencia 41 en su punto III.2.1 inciso c) manifestara que con relación a las facturas 27 y 28 la Resolución jerárquica estableció los motivos por los cuales corresponde mantener la depuración, tal argumento no brinda una respuesta congruente referente a la denuncia de falta de pronunciamiento sobre la norma de bancarización en relación a dichas facturas, por lo tanto el hecho de que las autoridades demandadas se hayan referido al numeral 4 del art. 70 del CTB, concerniente a la obligación tributaria de todo sujeto pasivo de respaldar sus actividades y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

operaciones gravadas, así como al AS 477 de 22 de noviembre de 2012, que estableció los requisitos para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal, no resultan suficientes a tiempo de otorgar una respuesta congruente y fundamentada respecto al planteamiento efectuado por la accionante, toda vez que, a partir de ellos no se absuelve el argumento de la misma referido a la aplicación para las facturas 27 y 28 de la Ley 062 y del DS 0772, advirtiéndose a partir de ello la incongruencia y falta de fundamentación, por lo que respecto a este punto corresponde conceder la tutela solicitada.

En cuanto a la factura 29 relacionada con la aplicación de la Ley 062 y el DS 0772, la Sentencia analizada refirió que: "...en cuanto a la factura N° 29, emitida en plena vigencia del DS N° 772, que establece que a partir de Bs.50.000.-, todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero-ASFI, siendo plenamente aplicable la presunción de inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos, en aplicación del art. 66 Numeral 11 de la Ley N° 2492, modificada por el art. 20 de la Ley N° 062 de 28 de noviembre de 2010" (sic), de lo que se advierte que con relación a esta factura la fundamentación de la aplicación de la normativa de bancarización se encuentra justificada, aspecto igualmente comprendido por la accionante cuando en su demanda contenciosa administrativa manifestó que: "Ni siquiera el DS reglamentario vigente a partir de 19 de enero de 2011, alcanzarían nada más que a una factura pero no a las tres en efecto solamente quedaría comprendida la Factura N° 29, de 26 de enero de 2011..." (sic [fs. 46]), por lo que, a partir de ello no puede sustentarse su falta de fundamentación y congruencia.

Con relación a la denuncia de que las autoridades demandadas emitieron un pronunciamiento laxo, infundado e incongruente relacionado con la valoración respecto a las facturas 2343 y 3321 que no consideró la presunción a favor del sujeto pasivo contenida en el art. 69 del CTB relacionado con los incisos d) y e) del art. 4 de la LPA, cuando en realidad cumplió con sus obligaciones de exigir a su proveedor la emisión de la correspondiente factura y declarar todas las compras y ventas realizadas en un determinado periodo fiscal, no correspondiéndole verificar la autenticidad del documento emitido al no asignársele facultades de verificación como ostenta la Administración Tributaria, habiendo sostenido simplemente que no se observaría la vulneración a la mencionada presunción, lo que evidenciaría la laxa e infundada argumentación, pues la responsabilidad de la falta de dosificación observadas en las citadas facturas debió recaer al emisor de las mismas es decir al proveedor del servicio quien con conocimiento premeditado giró el documento mercantil.

Al respecto se debe indicar en principio, que en lo concerniente a la falta de dosificación que fue la observación realizada a las citadas facturas, si bien



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

la accionante no formuló su planteamiento de la forma ahora realizada, y toda vez que, en su memorial de subsanación denuncia la incongruencia suscitada en este punto, corresponde reiterar el planteamiento que la misma efectuó en relación a la temática referida dentro de la demanda contenciosa administrativa, a fin de verificar si la misma fue resuelta por las autoridades demandadas, pasando luego a verificar la fundamentación realizada que también fue reclamada en esta acción tutelar.

En ese sentido, de la demanda contenciosa administrativa planteada por la hoy accionante se observa respecto a este punto la siguiente argumentación: "En cuanto a la ausencia de dosificación, el fallo lleva al extremo la responsabilidad del comprador y convierte la responsabilidad del comprador en una responsabilidad subsidiaria del sujeto pasivo del IVA que se pretende hacer valer en caso de que vendedor no hubiera pagado el tributo (...) ninguna norma en el país ahora ni antes, prevé dicha responsabilidad subsidiaria del comprador (contribuyente de hecho) con respecto de la obligación de pago del contribuyente de derecho, al punto que si este último no ingresa los tributos que gravan la transacción efectuada, deban ser cubiertos por el comprador. Existen además resoluciones de la propia administración que determinan claramente que la responsabilidad de dosificar facturas compete al emisor" (sic).

Sobre lo cual la Sentencia ahora impugnada, si bien identifica la base de la observación a las facturas en cuestión realizada por la Administración Tributaria -falta de dosificación- y luego establece concretamente la petición de la ahora accionante manifestando que: "El argumento esgrimido por la demandante en este punto es que la responsabilidad formal de hacer dosificar las facturas es de quien emite la factura y no así de quien recibe el servicio o compra el bien, y que lo señalado por la autoridad demandada en la resolución impugnada, en sentido de que corresponde al comprador aportar pruebas contundentes sobre la efectividad de la transacción, vulnera el principio consagrado en el art. 69 de la Ley N° 2492" (sic); sin embargo, posteriormente basan toda su respuesta en los requisitos para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, establecida a partir del mencionado AS 477, concluyendo que la demandante del proceso contencioso administrativo no demostró la efectiva prestación del servicio o compra del bien, sosteniendo el incumplimiento del numeral 5 del art. 70 del CTB, y que no se advertiría la vulneración a la presunción reglada establecida en el art. 69 del mencionado Código, lo que claramente permite percibir la incongruencia denunciada, pues si bien los Magistrados demandados refirieron que la accionante solo adujo que la responsabilidad formal de hacer dosificar las facturas es de quien emite la factura y no así de quien recibe el servicio o compra el bien, de lo respondido por dichas autoridades no se evidencia argumento alguno que propiamente responda a dicha cuestionante, otorgando una explicación fundamentada y motivada que genere la convicción necesaria acerca de su planteamiento que en este caso radica sobre la responsabilidad de la falta de dosificación, no llegando



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

a comprenderse cómo habiéndose observado las facturas 2343 y 3321 precisamente por su falta de dosificación, es que los Magistrados demandados, ante el planteamiento formulado -la responsabilidad del emisor en la labor de dosificación-, sostuvieron que la accionante no cumplió con la provisión contemplada en el numeral 5 del art. 70 del citado Código relacionada a la demostración de la efectiva prestación del servicio o compra del bien aducida por dichas autoridades, cuando dicho aspecto no fue la base de su observación, sino -como lo sostuvieron los propios Magistrados al inicio de su análisis- la falta de dosificación establecida a partir de lo reglado en el art. 41.I.2 de la RND 10-0016-07, por lo que no se evidencia la congruencia requerida, no habiendo los Magistrados demandados dado respuesta al planteamiento de la accionante en lo concerniente a la observación de la responsabilidad de la falta de dosificación que fue el fundamento de la observación suscitada en sus facturas, habiéndose indicado como único argumento al respecto, que la demandante no demostró la efectiva prestación del servicio, a partir de lo cual también se sustenta además de la incongruencia, la indebida fundamentación otorgada al respecto.

En ese sentido, considerando que la Sentencia ahora analizada no dio una respuesta del porqué la accionante es responsable como compradora del servicio de la falta de dosificación de las facturas emitidas en su favor, ni tampoco por qué no se habría vulnerado la presunción a favor del sujeto pasivo establecida en el art. 69 del CTB, si su persona cumplió con sus obligaciones de exigir su factura y declarar sus compras, haciéndola responsable pese a ello de la falta de dosificación observada, se concluye que las autoridades demandadas al no dar respuesta a todas estas cuestionantes, y brindando un argumento que de forma alguna absuelva las mismas, vulneraron el derecho al debido proceso de la accionante en sus vertientes de congruencia, motivación y fundamentación, correspondiendo en cuanto a este punto también conceder la tutela solicitada.

En cuanto a la solicitud de la accionante de ser tratada con la máxima flexibilidad dado que pertenece a un grupo de vulnerabilidad al ser una persona mayor de edad que se encuentra al cuidado de su hijo que presenta una discapacidad mental del 74%, cabe manifestar que no obstante sea evidente la pertenencia de la accionante a dicho grupo vulnerable de la sociedad, debiéndosele otorgar la protección especial que brinda el orden constitucional, la nombrada no refirió cómo sus derechos en cuanto a este aspecto fueron desconocidos, o respecto a qué situación específica se solicita su consideración, pues si bien la nombrada merece un trato digno y preferente, lo manifestado no hace posible que se encuentre al margen del control realizado por la Administración Tributaria, por cuanto no obstante de los derechos que se les asignan como grupo vulnerable, no debe perderse de vista que al igual que todas las personas sujetas a fiscalización tributaria, la misma debe cumplir con sus



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

obligaciones también asignadas, por lo que al respecto no corresponde emitir mayor pronunciamiento.

En cuanto a los derechos a la defensa, a la igualdad y al acceso a la justicia, la accionante solo se limitó a referir su vulneración sin realizar argumento alguno al respecto, por lo que en cuanto a ellos tampoco corresponde emitir criterio alguno.

Respecto a los principios de independencia, imparcialidad y seguridad jurídica, además de que de igual forma solo se sostuvo su inobservancia, cabe mencionar que de acuerdo a la amplia jurisprudencia constitucional establecida y reiterada, se determinó que estos no son objeto de tutela de forma independiente, sino cuando se encuentren relacionados a la vulneración de un derecho, lo que en el presente caso no ocurrió, por cuanto la tutela otorgada en relación al debido proceso fue concedida únicamente respecto a la falta de fundamentación, motivación y congruencia, no correspondiendo en el presente caso otorgar la misma.

Finalmente, en cuanto a la inobservancia al principio de irretroactividad, debe referirse que teniendo en cuenta que uno de los aspectos por los cuales se concedió la tutela versa respecto a la vulneración al debido proceso en su vertiente de congruencia y fundamentación con relación a la falta de respuesta sobre la aplicabilidad de la Ley 062 y el DS 0772 a la observación de las facturas 27 y 28, aspecto que debe ser subsanado por las autoridades demandadas, por lo que no corresponde emitir criterio alguno hasta que la falencia advertida sea debidamente subsanada.

En consecuencia, el Juez de garantías al **denegar** la tutela solicitada, no obró de forma correcta.

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, conforme al art. 44.2 del Código Procesal Constitucional; en revisión, resuelve: **REVOCAR en parte** la Resolución 52/2018 de 27 de febrero, cursante de fs. 490 a 497, pronunciada por el Juez Público Civil y Comercial Decimoctavo del departamento de La Paz; y en consecuencia:

- 1° **CONCEDER en parte** la tutela impetrada, únicamente respecto a la vulneración del derecho al debido proceso en sus vertientes de fundamentación, motivación y congruencia, disponiendo que los actuales Magistrados de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia emitan una nueva resolución superando todas las falencias advertidas que derivaron en la lesión del derecho al debido proceso de la accionante.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

2° **DENEGAR** la tutela en relación a los derechos al debido proceso en su vertiente de omisión valorativa, a la defensa, a la igualdad y al acceso a la justicia, así como respecto a los principios de imparcialidad, independencia, seguridad jurídica e irretroactividad.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.


MSc. Karem Lorena Gallardo Sejas
MAGISTRADA


MSc. Georgina Amysquivar Moller
MAGISTRADA