



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL
SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0668/2016-S2
Sucre, 8 de agosto de 2016

SALA SEGUNDA

Magistrada Relatora: Dra. Mirtha Camacho Quiroga
Acción de amparo constitucional

Expediente: 11656-2015-24-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 38/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1186 a 1190, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Wilfredo Suárez Alquiza** en representación legal de la **Empresa Constructora Latinoamericana (ECLA) Ltda.** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memorial presentado el 5 de junio de 2015, cursante de fs. 471 a 484, el accionante, en representación legal de la ECLA Ltda., expuso los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Emergente de la Orden de Verificación 14290200007 Formulario 7531 de 26 de marzo de 2014 (sin que se haya especificado si era interna o externa), que fue notificada el 1 de abril del mismo año, con alcance a los hechos y elementos relacionados con el crédito fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA), declarado en las Pólizas de Importación de los periodos fiscales de abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre, todos del 2008; enero, febrero y marzo, éstos de 2009, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), comunicó a la Empresa -ahora accionante- que sería sujeto de un procedimiento de determinación (auditoría fiscal) de acuerdo al alcance señalado, sin haberse especificado jamás si la verificación era interna o externa, ya que tales procedimientos son diferentes de acuerdo a norma, causándole incertidumbre, indefensión y privándole del derecho a ser informado correctamente del inicio de una verificación.

Producto de la verificación, se emitió la Vista de Cargo 32-0040-2014 (CITE: GGLPZ/DF/SVE/VC/44/2014) de 22 de mayo, dándose a conocer una deuda tributaria de UFV's 2 093 482.- (dos millones noventa y tres mil cuatrocientos ochenta y dos unidades de fomento a la vivienda), equivalente a Bs4 073 473.- (cuatro millones setenta y tres mil cuatrocientos setenta y tres bolivianos), reparo determinado por el IVA; el argumento principal del reparo establecido por el SIN, radicó en que se habría determinado que la documentación presentada por su persona no acreditó la realización de las transacciones efectuadas de la pólizas de importación observadas, ni la transferencia de dominio, por lo que no son suficientes como respaldo del crédito fiscal. La Administración Tributaria, observó veintinueve pólizas de importación, o declaraciones únicas de importación; esta vista de cargo advertía que la Empresa como se encuentra dedicada exclusivamente a la construcción no tiene obligación de llevar kardex de entradas, salidas y inventarios, pero incongruentemente en la Resolución de Recurso Jerárquico se falló en su contra por no contar con ese kardex de entradas y salidas.

Presentó contundentes pruebas y descargos, para demostrar el crédito fiscal de su persona; sin embargo, el SIN emitió la incorrecta Resolución Determinativa 17-0285-2014 de 27 de junio, que le fue notificada por cédula el 30 de junio de 2014, determinando el monto de la deuda, afirma que éste es un acto administrativo que vulneró la legalidad y sus intereses, por lo que procedió a impugnar el mismo, interponiendo recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, en la que sus fundamentos son los siguientes: **a)** Se hace notar que la deuda tributaria habría prescrito, ya que pasó el plazo de más de cuatro años hasta la emisión de la Resolución Determinativa, conforme al art. 59 del Código Tributario Boliviano (CTB); **b)** Por otra parte, y tal como se hizo notar anteriormente, no se le informó de manera correcta si la verificación era interna o externa, induciéndole al error, ya que las metodologías y los procedimientos son diferentes; **c)** La falta de congruencia de la Resolución impugnada, al inicio de este procedimiento se trataba de su crédito fiscal y se terminó por cobrar el IVA, que no es lo mismo que depurar el crédito fiscal (que consiste en rebajar el crédito fiscal declarado ajustándolo al monto correcto), por lo que existió una Resolución ultra petita y se vulneró la legalidad, de modo que no existe norma legal que establezca el beneficiarse de un crédito fiscal sin respaldo (aspecto no consentido en su caso) origine el deber de pagar el IVA; **d)** El SIN actuó más allá de sus competencias, el caso nace de verificación de importaciones, que es de exclusiva competencia de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), y de cómo se contabilizó y utilizó o vendió lo importado (tema que nada tiene que ver con el crédito fiscal); **e)** No valoraron adecuadamente las pruebas presentadas, como tampoco se pronunciaron sobre los descargos presentados; y, **f)** El SIN, violó la irretroactividad de la ley, al exigir documentación de respaldo de crédito fiscal que en la gestión verificada aun no era obligatorio, ni fue normado; (entre otros fundamentos), siendo estos fundamentos los mismos que utilizaron en el recurso jerárquico.

En mérito a los fundamentos detallados previamente, la ARIT La Paz determinó revocar la Resolución impugnada, dejando sin efecto la totalidad del tributo omitido; ante la determinación de la ARIT, el SIN interpuso recurso jerárquico, afirmando que por su parte no podía presentar tal recurso al carecer de legitimación activa, ya que la Resolución impugnada era favorable a sus intereses, así lo determina el art. 117 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aprobado por Decreto Supremo (DS) 27113 de 23 de julio de 2003, pero sí presentó sus alegatos, ejerciendo su derecho a la defensa con los mismos argumentos previamente detallados.

El recurso jerárquico culminó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014 de 29 de diciembre, por parte de la AGIT, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014 de 9 de octubre, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-0285-2014, cuyo contenido expresamente señaló que no consideraría, ni se pronunciaría sobre los argumentos de su defensa, dando a entender que si no interpusieron recurso jerárquico entonces manifestaron su conformidad con los fundamentos del recurso de alzada; tal criterio se configura en un error, ya que la resolución de un recurso jerárquico debe obligadamente revisar todos los puntos resueltos por el inferior, además de considerar sus alegatos que se quedaron sin respuesta alguna, dejándolo en completa indefensión.

El contenido de la Resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, se centra en la emisión de facturas cuando al tratarse de una importación, en lugar de la existencia de facturas, lo que se debe verificar es la existencia de una póliza de importación Declaración Unica de Importación (DUI), y la ANB como única entidad competente ya acreditó la existencia de importación, por lo que el pago del IVA, importaciones que da origen al crédito fiscal jamás fueron puestos en duda porque el SIN, durante toda la verificación y tramitación de los recursos de alzada y jerárquico reiteradamente afirmó que no se duda de la existencia de la importación, lo anterior demuestra que la AGIT, recayó en el mismo error de revisar cómo se compró mercadería en el Perú; es decir, fuera de su competencia territorial boliviana, luego puso en duda la existencia de la importación y revisó el destino y forma de inventariación y posterior contabilización, saliendo totalmente de los límites del alcance de la fiscalización, aplicando la norma totalmente alejada de una interpretación jurídica aceptable, violando de esa manera la seguridad jurídica que forma parte del derecho al debido proceso.

Sostiene que la autoridad demandada no aplicó objetivamente la ley, al determinar aplicar criterios referentes del crédito fiscal proveniente de compras locales cuando su caso responde a una importación, lo que no le corresponde conocer ni por materia, ya que la competencia para el trámite de las importaciones corresponde a la ANB, ni por territorio porque los actos que pretende fiscalizar son compras realizadas en el extranjero; también vulneró su derecho al debido proceso en su elemento de congruencia de las resoluciones,

a la defensa y a ser oído así como su derecho a la petición, en mérito a que esta autoridad de manera expresa no analizó ninguno de sus alegatos de defensa con el argumento de que no analizaría éstos porque no impugnó la Resolución de alzada; no hubo una correcta valoración de la prueba, ya que se demostró que este proceso se inició sin que las autoridades tributarias tengan competencia alguna para ello, confundiendo un trámite de importación con uno de fiscalización, a pesar de que presentaron dentro del mismo las DUI y Recibos Únicos de Pago (RUP) y el pago del IVA de importaciones que originó su crédito fiscal, pruebas que fueron omitidas en su valoración por la autoridad demandada, lo que demuestra la total desigualdad con la que se llevó a cabo este proceso.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

El accionante denuncia la lesión de sus derechos al debido proceso, en su dimensión a la congruencia de las resoluciones, a la defensa, valoración razonable de la prueba, igualdad entre las partes, petición; y, a la irretroactividad de la ley, citando a los arts. 24, 115, 117.II, 119; y, 123 de la Constitución Política del Estado (CPE),

I.1.3. Petitorio

Solicita se concedan la tutela; en consecuencia, anulen la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014 de 29 de diciembre, para que la autoridad demandada emita una nueva resolución de recurso jerárquico que se ajuste a los derechos y garantías consagrados en la Constitución Política del Estado.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 8 de julio de 2016, según consta en el acta cursante de fs. 1170 a 1185 vta., en el que se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación y ampliación de la acción

La parte accionante se ratificó en los extremos denunciados en su memorial de acción de amparo constitucional.

I.2.2. Informe de la autoridad demandada

Ruth Pérez Zapata, Eliseo Santos Ochoa Urquizo, Richard Durán Chuquimia, Rubén Bernardo Lafuente Romero, Ingrid Davezies Martínez en representación legal de **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT**, autoridad demandada, mediante memorial presentó informe escrito, cursante de fs. 557 a 572, cuyo contenido sostiene los siguientes fundamentos de hecho y derecho: **1)** El accionante expuso agravios por demás imprecisos y fuera de lugar, sin cumplir con los requisitos esenciales para la admisión de la acción tutelar debido a que no se

efectuó una relación de causalidad entre los hechos y los derechos o garantías supuestamente vulnerados, además de evidenciarse una total imprecisión de los fundamentos de hecho y derecho en el que no se individualizó cual sería el hecho en el que habría incurrido cada autoridad o tercero interesado, y como cada una de ellas supuestamente vulneraron los derechos constitucionales observados, por lo que no se cumplió con lo previsto por el art. 33.4 y 5 del Código Procesal Constitucional (CPCo), siendo que el Tribunal no puede suplir la carga argumentativa incompleta del accionante de manera oficiosa; **2)** Es importante señalar que el accionante en su petitorio solicitó que se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, dictada por la ARIT La Paz, por lo que se mantiene firme la Resolución Determinativa 17-0285-2014, misma que determinó una deuda tributaria de UFV's2 116 734.- (dos millones ciento dieciséis mil setecientos treinta y cuatro de unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs4 144 041.- (cuatro millones ciento cuarenta y cuatro mil cuarenta y un bolivianos), que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales, por el IVA de los periodos fiscales de agosto, septiembre, octubre noviembre y diciembre de la gestión 2008; enero, febrero y marzo, todos de 2009, en conformidad al art. 212.I inc. a) del CTB; sin embargo, el accionante no solicitó la nulidad de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, respecto al pronunciamiento de la prescripción emitido por esa autoridad, al no estar la autoridad demandada dentro de esta acción generó la improcedencia de la misma, de tal manera de que el Tribunal de garantías se ve impedido de anular la Resolución de alzada, que se pronunció sobre la prescripción y no fue objeto de impugnación del accionante, lo contrario vulneraría el principio de congruencia; **3)** La actividad interpretativa de la AIT, como tribunal especializado en materia tributaria no puede ser motivo de revisión por parte de la justicia constitucional, menos en el caso concreto, ya que no se trata de una labor propia de la justicia constitucional, más aun cuando el accionante no demostró cómo la AGIT, mediante su interpretación habría vulnerado sus derechos fundamentales, en todo caso si pretende la anulación de la Resolución impugnada debe acudir a la vía contenciosa administrativa; **4)** De los antecedentes dentro del caso, el accionante confesó no haber interpuesto el recurso jerárquico, señalando carecer de legitimación activa, aspecto que no tiene asidero legal alguno, de modo que esta instancia jerárquica desconoce por qué el contribuyente no interpuso el recurso jerárquico, por lo que el argumento respecto a que no se tomaron en cuenta sus alegatos de defensa no es viable, en mérito a que tales aspectos no fueron puntos de la impugnación, un razonamiento en contrario vulneraría el principio de congruencia y provocaría indefensión hacia la administración tributaria; **5)** Se debe hacer mención al principio de convalidación, entendiéndose que toda nulidad se convalida por el consentimiento, por lo que al no impugnar los posibles vicios del recurso de alzada el accionante convalidó tales actos, por otra parte sí consideró que la Resolución del Recurso Jerárquico vulneró sus derechos debió acudir a la vía jurisdiccional; **6)** Se advierte que se respetó el principio de la doble instancia, por lo que causa profunda preocupación que el

accionante pretenda aislar o desintegrar las partes de una resolución, en este caso la resolución de alzada, cuando es ampliamente conocido que toda resolución emitida por instancias judiciales o administrativas constituyen un todo, razón por la que no es admisible que el accionante pretenda incorporar un elemento que en su momento no fue impugnado, toda vez que no planteó en su oportunidad el recurso jerárquico correspondiente, lo que les lleva a concluir que siendo que el fallo le fue adverso en instancia jerárquica, ahora pretende cuestionar un aspecto que jamás fue planteado y mucho menos analizado por la AIT. El accionante plantea que la AIT, no emite sus fallos de acuerdo a lo establecido por el art. 212 del CTB, aspecto que no es cierto, ya que el art. 202 del mismo Código, señala que cuenta con legitimación activa todo aquel cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre, por lo que no es lógico que el accionante no contaba con la legitimación activa para plantear este recurso jerárquico; **7)** Respecto a la denuncia de no haber aplicado objetivamente la ley, se tiene que de manera fundamentada y motivada señalaron que la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, pronunciada por la AIT de La Paz, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 17-0285-2014, y siendo que el contribuyente no interpuso recurso jerárquico, se consideró su aceptación a los fundamentos en la Resolución de Recurso de Alzada referida, por lo que se ingresó a resolver exclusivamente los supuestos agravios interpuestos por el recurso jerárquico por la Administración Tributaria, ello no involucra que se haya producido indefensión cuando una persona conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, de modo que no se vulneró sus derechos cuando dejó de intervenir en él por un acto de su propia voluntad; **8)** La parte accionante también denunció una supuesta falta de valoración de la prueba sin que se refiera exactamente qué pruebas específicamente no fueron valoradas o debidamente compulsadas, teniendo en cuenta que la AIT, verifica hasta qué punto la prueba constituye un aporte para la averiguación de la verdad material, sin que ello implique un desconocimiento total del derecho de la otra parte; sin embargo, es necesario el establecer límites en su presentación, dado que la etapa de revisión no puede constituirse en una nueva instancia ante la cual se pretenda regularizar la negligencia de las partes procesales que no adjuntaron la misma en la etapa de admisión tal y como lo señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional; y, **9)** Respecto a la vulneración del derecho a la igualdad el accionante no manifestó de qué manera se habría realizado diferenciaciones u otorgado un supuesto trato discriminatorio en su contra, ya que la AGIT, falló en estricta razón por la cual de ninguna manera se pudo resolver contradictoriamente, sino en estricta aplicación de la normativa jurídico aplicable, por lo que en mérito a los fundamentos expuestos solicitan que se declare la improcedencia de la acción de amparo constitucional por falta de cumplimiento de requisitos y se deniegue la tutela al no ser evidente la vulneración de derecho, ni garantías constitucionales.

I.2.3. Informe de los terceros interesados

Juan Carlos Guzmán Ruíz, Rubén Ramos Marín y Carlos Héctor Gómez Méndez en representación legal de **Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva Regional a.i. de la ARIT La Paz**, mediante memorial, cursante de fs. 605 a 608 vta., informó lo siguiente: **i)** Mediante nota presentada el 21 de julio de 2014, la ECLA Ltda., legalmente representada por Wilfredo Suarez Alquiza, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 17-0285-2014, emitida por Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del SIN, resultando del procedimiento administrativo la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, por la que se dispuso el revocar parcialmente la Resolución Determinativa impugnada dejando sin efecto el tributo omitido de UFV's851 730.- (ochocientos cincuenta mil setecientos treinta unidades de fomento a la vivienda) y más intereses, multa por omisión de pago y se mantuvo firme, subsistente la multa por incumplimiento a deberes formales de UFV's3 000.- (tres mil unidades de fomento a la vivienda), por el incumplimiento al deber formal de entrega de toda información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, conforme se tiene del Acta por Contravenciones Tributarias 14294400009; **ii)** La orden de verificación fue emitida en cumplimiento de los requisitos establecidos en la "RND 10-005-13", detallando claramente el alcance de la verificación, situación asumida por el recurrente quien presentó documentación, aun cuando no se especificó la modalidad del proceso de determinación, por lo que el contribuyente tuvo pleno conocimiento que la modalidad de verificación que fue externa, de modo que no se vulneró su derecho a la defensa; **iii)** Se denunció la falta de valoración de las pruebas presentadas, al respecto al no existir agravios sobre los cuales basarse en el recurso de alzada se ingresó a valorar los descargos efectuados por la Administración Tributaria, así se desestima la nulidad sobre este punto; **iv)** En cuanto a la aplicación de normativa inexistente, la Administración Tributaria basó su observación en la disposición normativa contenida en el art. 70.4 y 6 del CTB, y no así en la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11 de 20 de mayo de 2011, por lo que toda transacción comercial debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compraventa de bienes y servicio, siendo que no es evidente que se hubiera aplicado normativa que no se encontraba vigente o peor aún inexistente, como erróneamente se sostiene en los recursos de alzada; **v)** El IVA determinado en las DUI y pagado por el contribuyente, como se evidencia con los RUP, fue utilizado a efectos de disminuir el débito fiscal al momento de la liquidación del IVA, al ser utilizado esté pagado al momento de la importación como crédito fiscal al efectuar la liquidación de dicho impuesto, el SIN se encuentra plenamente facultado para la verificación del mismo, sin que esa competencia obstaculice o menoscabe las facultades y competencias de la ANB respecto a la importación de bienes a territorio aduanero nacional; en el caso bajo análisis GRACO La Paz estableció expresamente el alcance de la Orden de Verificación 14290200007, habiendo además calculado la alícuota del IVA conforme al art. 8 de la Ley 843 de 20 de 1986, sobre los importes de las DUI registradas en los libros de compras IVA

del recurrente declarados por éste, a través del módulo Da Vinci, por lo que no existe la falta de coherencia en la fundamentación de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa impugnada; **vi)** En cuanto a la prescripción denunciada, se tiene que el tributo omitido del IVA de los periodos antes descritos no se extinguieron, ya que estando determinada la deuda tributaria dentro del término de los seis años previstos en el art. 59 de CTB, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 291 de 22 de septiembre de 2012, notificando legalmente el 30 de junio de 2014, con la Resolución Determinativa impugnada al representante legal de la ECLA Ltda., interrumpiendo así el cómputo de prescripción de conformidad al art. 61 inc. a) del CTB, por lo que su facultad de determinación e imposiciones no se encontraba extinguida; y, **vii)** El accionante incurrió en lo dispuesto en los arts. 70.8 del citado Código y 3 de la RND 10-0037-07, al no haber presentado la documentación extrañada, más aun cuando presentó ampliación de plazo para la presentación de las mismas, presentando la misma de manera incompleta y fuera del plazo otorgado por la Administración Tributaria, correspondiendo la aplicación de la multa de UFV's3 000.-; afirma que con los fundamentos expuestos esa instancia decidió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 17-0285-2014, manteniendo sólo la contravención tributaria por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, extremo que corrobora que la decisión emitida fue totalmente favorable a la Empresa ahora accionante, por lo que no interpuso recurso jerárquico, lo que prueba que no existe vulneración o quebrantamiento alguno a sus derechos por parte de la ARIT La Paz.

Carlos Yamir Cuevas Urquiola, Gerente de GRACO La Paz, presenta informe escrito mediante memorial, cursante de fs. 610 a 619, en el que afirma lo que sigue: **a)** GRACO La Paz, emitió la Resolución Determinativa 17-0285-2014, por medio de la cual se resolvió intimar al contribuyente, la ECLA Ltda. para que depositara la suma de UFV's2 116 734.-, equivalente a Bs4 144 041.-, por concepto de deuda tributaria que incluye el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales conforme al art. 47 del CTB; **b)** La etapa de determinación propiamente dicha abarca desde la notificación con la orden de verificación hasta la notificación con la Resolución Determinativa; la etapa de impugnación abarca desde la interposición del recurso de alzada hasta la emisión de la correspondiente resolución del recurso de alzada o en su caso la resolución del recurso jerárquico, después se ingresa a la etapa de ejecución tributaria del título de Administración Tributaria puede iniciar las acciones de cobro coactivo correspondientes para recuperar el monto adeudado por el contribuyente; esta etapa puede suspenderse por diversos motivos, entre estos por solicitud expresa de suspensión de la ejecución tributaria por la interposición de una demanda contenciosa administrativa y el correspondiente ofrecimiento de las garantías suficientes establecidas en la normativa tributaria o por la solicitud de un plan de facilidades de pago; en el caso concreto el contribuyente solicitó

suspensión ofreciendo garantía y anunció que presentaría demanda contenciosa administrativa, por lo que suspendió la ejecución tributaria; sin embargo, pese a su anuncio no presentó la demanda contenciosa administrativa, procediéndose entonces a la ejecución tributaria de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014; **c)** El accionante, encontrándose en la etapa de ejecución tributaria solicitó un plan de pagos de manera voluntaria, procediendo al llenado del Formulario 8000 con número de orden 15293400184, solicitando treinta y cuatro cuotas mensuales respecto de la deuda tributaria establecida en la RD 10-0001-15 de 28 de enero de 2015, emitiéndose la Resolución Administrativa (RA) 292000009015 de 1 de mayo de ese año, aceptando la petición de facilidades de pago, por lo que este extremo constituye un consentimiento libre y expreso del accionante respecto a la obligación tributaria confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014; y, **d)** De la revisión de documentación que se adjunta, se puede evidenciar que la solicitud de facilidad del pago presentado por el contribuyente fue efectuada de manera voluntaria el 20 de mayo de 2015, la misma fue aceptada el 1 de junio del mismo año, mientras que la acción de amparo constitucional presentada por el accionante data de 5 de junio de 2015, ello demuestra que fue interpuesta en etapa de ejecución tributaria iniciada por la Administración Tributaria.

I.2.4. Resolución

La Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, por Resolución 38/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1186 a 1190, **denegó** la tutela solicitada, basándose en los siguientes fundamentos: **1)** En el caso en análisis, de la compulsión de antecedentes, se establece que emergente de la orden de verificación de la GRACO La Paz, del SIN, a la ECLA Ltda., 14290200007, Formulario 7531 de 26 de marzo de 2014, se emitió la Vista de Cargo 32-0040-2014 (CITE: GGLPZ/DF/SVE/VC/44/2014), estableciéndose una deuda tributaria de UFV's2 093 482.- equivalente a Bs4 073 473.-, por concepto de impuesto omitido, intereses y sanción preliminar del 100% por la conducta tributaria, en cuyo mérito se emitió la Resolución Determinativa 17-0285-2014; **2)** Contra esta Resolución, el representante de la ECLA Ltda., interpuso recurso de alzada, resuelto por la Directora Ejecutiva Regional a.i. de la ARIT La Paz, que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, por el que revocó parcialmente la Resolución Determinativa precitada, dejando sin efecto el tributo omitido de UFV's851 730.- (ochocientos cincuenta y un mil setecientos treinta unidades de fomento a la vivienda), más intereses y multa por omisión de pago, manteniendo firme y subsistente la multa por incumplimiento a deberes formales de UFV's3 000.-, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, medios y lugares establecidos; **3)** Ante la Resolución del Recurso de Alzada, la GRACO La Paz del SIN, interpuso recurso jerárquico, resolviéndose por el Director Ejecutivo de la

AGIT, emitiendo la Resolución de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014, por la que se revocó parcialmente la Resolución del de Recurso de Alzada impugnada, manteniendo firme la Resolución Determinativa 17-0285-2014; **4)** Respecto a los argumentos del accionante, en cuanto a la supuesta falta de congruencia acusada en la Resolución de Recurso Jerárquico emitida por la autoridad demandada, se puede evidenciar que el contenido de la misma, luego de efectuar una relación de antecedentes de hecho y derecho, alegatos de las partes, fundamentación técnica jurídica, otorgó respuesta a los reclamos del recurrente, que fueron motivo del recurso jerárquico, exponiendo las razones del por qué llegó a revocar parcialmente el recurso de alzada, por lo que deviene en infundada la incongruencia omisiva acusada, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por la GRACO La Paz del SIN, con relación a lo solicitado y lo resuelto; en consecuencia, la autoridad demandada delimitó su Resolución en el marco jurisprudencial señalado, sin que pueda extenderse más allá de la cuestión planteada, ya que lo contrario sería emitirse un fallo ultra petita; **5)** El accionante trae a este medio de defensa tutelar aspectos que no fueron objeto de análisis dentro del recurso jerárquico, acusando que dentro de la Resolución impugnada se debió revisar de oficio los vicios procedimentales que generaría a su criterio la nulidad de obrados, además de denunciar aspectos que hacen al fondo de lo resuelto como ser la prescripción, aspectos que el accionante debió denunciar ante la instancia respectiva, agotando la vía legal, por lo que no resulta evidente la supuesta omisión de pronunciamiento respecto a los vicios de nulidad y de prescripción expresada en el memorial de acción de amparo constitucional, deviniendo en extemporánea al no haber sido reclamados en su oportunidad ante la instancia respectiva, tal y como afirma el representante de la Empresa accionante, cuando refiere que no tenía legitimación activa para interponer recurso jerárquico porque él consideró que la Resolución de alzada le era favorable; **6)** Lo propio ocurre con la denuncia de la aplicación retroactiva de la ley, sobre las cuales la autoridad demandada no la hubiere considerado; sin embargo, no acreditó haber agotado las vías o instancias idóneas de reclamo respecto de esta petición ante la autoridad recurrida; **7)** Tampoco corresponde ingresar a considerar aspectos referidos con el fondo de lo resuelto, cuando el accionante pretende se ingrese a revisar y valorar todos los antecedentes del proceso y la ofrecida en instancia administrativa, ya que la jurisprudencia constitucional exige que se debe identificar con claridad los criterios o principios interpretativos que no se emplearon o desconocieron las autoridades demandadas; al no haberlo hecho no corresponde a esta instancia constitucional el efectuar una revisión de la actividad probatoria desarrollada en la instancia administrativa o ingresar a revisar el fondo de los hechos, mal podría pretenderse una revisión total de los antecedentes fácticos, cual si fuere una instancia casacional de lo que ya examinó la autoridad competente; **8)** En cuanto a la supuesta infracción del derecho al debido proceso en su vertiente a la defensa, tampoco fue demostrado por el accionante de manera clara y precisa cómo se vulneró ese derecho, habiendo por el contrario ejercido su derecho a la defensa en el curso del proceso administrativo que se le siguió en su contra, interponiendo los medios de defensa que la ley le faculta.

II CONCLUSIONES

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

- II.1.** El 27 de junio de 2014, Marco Aguirre Heredia, Gerente de GRACO La Paz a.i., emitió la Resolución Determinativa 17-0285-2014 de 27 junio, por medio de la cual se resolvió intimar al contribuyente, la ECLA Ltda. para que depositara la suma de UFV's 2.116.734.- equivalente a Bs. 4.144.041.-, por concepto de deuda tributaria que incluye el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales conforme al art. 47 del CTB, (fs. 24 a 49); el 21 de julio de 2014, Wilfredo Suárez Alquiza, en representación de la ECLA Ltda., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 17-0285-2014, solicitando que se declare la prescripción de las facultades de determinación de la Administración Tributaria, o en caso de negarse ilegalmente la prescripción solicitada, se dejen sin efecto la deuda tributaria determinada, como la sanción por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por no contar con los reparos de la Administración Tributaria con ningún fundamento legal, ni fáctico válido, ni haberse incurrido en ilícito alguno; también, solicitó que en caso de no establecerse la revocatoria de la Resolución Determinativa se anulen en su defecto los obrados hasta el vicio más antiguo a efectos de que la Administración Tributaria establezca correctamente el alcance de la verificación y valore la prueba presentada imparcialmente, dentro de sus facultades y conforme a ley (fs. 50 a 87).
- II.2.** El 9 de octubre de 2014, Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva Regional a.i. y representante de la ARIT La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014 de 9 de octubre, por la cual revocó parcialmente la Resolución Determinativa 17-0285-2014, dejando sin efecto el tributo omitido de UFV's 851.730.-, más intereses y multa por omisión de pago y se mantiene firme y subsistente la multa por incumplimiento al deber formal de entrega de toda información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, conforme se tiene del acta por Contravenciones Tributarias 14294400009 (fs. 141 a 169); el 4 de noviembre de 2014, la GRACO La Paz del SIN, representada legalmente por Juan Carlos Mendoza Lavandenz, quien interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, solicitando que se revoque parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada impugnada; en consecuencia, se confirme totalmente la Resolución Determinativa 17-0285-2014 (fs. 1021 a 1024 vta.)

II.3. El 29 de diciembre de 2014, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General de la AGIT, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014 de 29 de diciembre, por la cual resuelve revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0723/2014, dictada por la ARIT La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por la ECLA Ltda., contra la GRACO La Paz, por lo que se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-0285-2014, misma que determinó una deuda tributaria de UFV's 2 116 734.- equivalente a Bs4 144 041.-, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales, por el IVA de los periodos fiscales de agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008; enero, febrero y marzo de la gestión 2009 (fs. 172 a 185).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El accionante denunció la vulneración de sus derechos al debido proceso, en su dimensión de la congruencia de sus resoluciones, a la defensa, valoración razonable de la prueba, igualdad de las partes, irretroactividad de la ley, petición, debido a que la autoridad demandada, el Director Ejecutivo General de la AIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014 de 29 de diciembre (si bien el accionante afirma que no presentó el recurso jerárquico por carecer de legitimación pasiva) su contenido omitió referirse a sus alegatos presentados por su parte, así como omitió valorar las pruebas presentadas, además de no interpretar de manera objetiva la ley aplicable al caso concreto, ya que a lo largo del proceso se demostró claramente que las autoridades tributarias invadieron competencias que no les correspondían, ya que la materia sobre la que pretenden actuar trata de importaciones, materia que le corresponde conocer en todo caso a la ANB y no al SIN, así como tampoco son competentes desde la perspectiva territorial, siendo que pretenden fiscalizar actos de compra que se realizaron en el extranjero (Perú), por lo que el proceso desde su inicio es nulo y corresponde que la autoridad demandada emita otra resolución que respete los derechos y garantías consagrados en la Constitución Política del Estado.

Corresponde analizar en revisión, si tales argumentos son evidentes a efectos de conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. La acción de amparo constitucional y su naturaleza jurídica

La Sentencia Constitucional Plurinacional 0037/2014-S2 de 20 de octubre, declaró que: "*La acción de amparo constitucional, consagrada en el art. 128 de la CPE, se instituye como una acción tutelar de defensa contra actos u omisiones ilegales o indebidas de los servidores*

públicos, o de persona individual o colectiva, que restrinjan, supriman o amenacen restringir o suprimir los derechos reconocidos por la misma Constitución Política del Estado y la ley.

De conformidad a la disposición constitucional citada, se infiere que la acción de amparo constitucional es una acción de defensa de todos los derechos fundamentales y garantías constitucionales previstos en la Norma Suprema y en los Pactos y Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos ratificados por el Estado Plurinacional conforme previene el art. 410 de la CPE, salvo los derechos a la libertad y a la vida cuando éste se encuentre vinculado a la libertad, los que están bajo la protección de una acción específica cómo es la acción de libertad.

En este entendido, la acción de amparo constitucional tiene carácter extraordinario, una tramitación especial y sumaria, la inmediatez en la protección y no reconoce ningún fuero, privilegio ni inmunidad con relación a las autoridades o personas demandadas.

Ampliando la configuración de esta acción tutelar, la SCP 0975/2012 de 22 de agosto, precisó: 'Asimismo, ésta acción constitucional se respalda en los tratados de derechos humanos que al tenor del art. 410.II de la CPE, integran el denominado bloque de constitucionalidad, es decir la Declaración Universal de Derechos Humanos cuyo art. 8, que precisa que: 'Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley', el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos cuyo art. 2.3. inc. a), señala que: «Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales», la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre Americano cuyo art. XVIII, determina que: «Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente» y la Convención Americana sobre Derechos Humanos cuyo art. 25.1, refiere que: «Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales».

De la sola lectura de dichos antecedentes normativos se puede extraer que el diseño del amparo constitucional debe hacer del mismo una acción idónea para la protección de los derechos fundamentales, así la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo que debe ser capaz: «...de producir el resultado para el que ha sido concebido...» (OC 8/87 de 30 de enero de 1987) aspecto que sin duda no podría lograrse si el fondo de lo debatido en la acción de amparo constitucional dependiese de las formas procesales porque en base al principio de verdad material en realidad toda interpretación de las normas que regulan la tramitación de esta demanda constitucional debe partir del principio de prevalencia del derecho sustantivo sobre el derecho adjetivo’.

III.2. Carácter subsidiario de la acción de amparo constitucional

Esta acción tutelar, prevista en el art. 129 de la CPE, se constituye en mecanismo de defensa extraordinario, establecido por el constituyente, con la finalidad de proteger los derechos fundamentales de las personas frente a lesiones o amenazas de vulneración por parte de una autoridad pública o de un particular.

En este contexto, se demarcó su ámbito de acción, instituyéndolo como un procedimiento extraordinario para la tutela de derechos y garantías constitucionales de carácter específico, autónomo, directo y sumario, que en ningún caso, puede sustituir los procesos judiciales establecidos en el ordenamiento jurídico, hecho que determina su carácter eminentemente subsidiario; pues, en virtud a su naturaleza jurídica, descrita en los arts. 129 de la CPE in fine, concordante con el 54 del CPCo, esta acción tutelar no puede considerarse como una vía alternativa, ni supletoria, cuando existan otros medios legales para la protección de los derechos y garantías restringidos, suprimidos o amenazados de serlo.

En torno al contenido de estas normas, y sobre la base de los razonamientos jurisprudenciales, se llegó a establecer determinadas subreglas de aplicación respecto al principio de subsidiariedad; así la SC 1337/2003-R de 15 de septiembre, citada por la SC 0077/2010-R de 2 de agosto, entre otras estableció que, para determinar la improcedencia de la acción de amparo constitucional, deberá verificarse que: "1) *las autoridades judiciales o administrativas no han tenido la posibilidad de pronunciarse sobre un asunto porque la parte no ha utilizado un medio de defensa ni ha planteado recurso alguno, así: a) cuando en su oportunidad y en plazo legal no se planteó un recurso o medio de impugnación y b) cuando no se utilizó un medio de defensa previsto en el ordenamiento jurídico;* y 2) *las autoridades judiciales o administrativas pudieron haber tenido o tienen la posibilidad de pronunciarse, porque la parte utilizó recursos y medios de defensa,*

así: a) cuando se planteó el recurso pero de manera incorrecta, que se daría en casos de planteamientos extemporáneos o equivocados y b) cuando se utilizó un medio de defensa útil y procedente para la defensa de un derecho, pero en su trámite el mismo no se agotó, estando al momento de la interposición y tramitación del amparo, pendiente de resolución. Ambos casos, se excluyen de la excepción al principio de subsidiaridad, que se da cuando la restricción o supresión de los derechos y garantías constitucionales denunciados, ocasionen perjuicio irremediable e irreparable, en cuya situación y de manera excepcional, procede la tutela demandada, aún existan otros medios de defensa y recursos pendientes de resolución” (las negrillas nos corresponden).

En consecuencia, no podrá analizarse la problemática planteada mediante acción de amparo constitucional, cuando se observe que no se hizo uso oportuno de un mecanismo legal o recurso de impugnación, tampoco cuando habiéndose planteado un recurso, se lo hizo de manera incorrecta.

III.3. Mecanismos de impugnación específicos en materia tributaria

La SCP 0158/2015-S1 de 26 de febrero, al referirse específicamente a la subsidiariedad dentro de los procesos tributarios cita la siguiente jurisprudencia: *"El Código Tributario Boliviano, compila una serie de normas de aplicación específica por las características de los actos administrativos tributarios; así, se tiene que en sus arts. 131 concordante con el 143, se establece, contra qué actos podrá interponerse el recurso de alzada; a saber:*

'1. Las resoluciones determinativas.

2. Las resoluciones sancionatorias.

3 Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.

4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.

5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo'.

Ahora bien, establecidos los actos definitivos contra los cuales opera el recurso de alzada, es preciso establecer que, dicho recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado; previsión normativa complementada por el art. 4 de la Ley

3092, que establece que el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra:

'1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras.

2. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago.

3. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.

4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria'.

*Por su parte, el art. 144 del mismo cuerpo legal, establece **el recurso jerárquico, como el medio idóneo y efectivo de impugnación para quien considere que la resolución que resuelve la alzada, incurra en lesión de sus derechos, otorgando la posibilidad de interponerlo de manera fundamentada, ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió la alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva resolución; estableciéndose que el recurso jerárquico, será sustanciado por el Superintendente Tributario General conforme dispone el art. 139 inc. b) del citado Código**" (las negrillas son agregadas).*

III.4. Análisis en el caso concreto

Dentro del caso concreto el accionante denunció la vulneración de sus derechos al debido proceso, en su dimensión de la congruencia de sus resoluciones, a la defensa, valoración razonable de la prueba, igualdad de las partes, irretroactividad de la ley, petición, en mérito a que la autoridad demandada, el Director Ejecutivo General de la AITG, al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1732/2014 de 29 de diciembre, el contenido de esta Resolución omitió referirse a sus alegatos presentados por su parte, así como omitió valorar las pruebas presentadas, además de no interpretar de manera objetiva la ley aplicable al caso concreto, ya que a lo largo del proceso se demostró claramente que las autoridades tributarias invadieron competencias que no les correspondían, ya que la materia sobre la que pretenden actuar trata de importaciones, materia que le corresponde conocer en todo caso a la ANB y no al SIN, así como tampoco son competentes desde la perspectiva territorial, ya que pretenden fiscalizar actos de compra que se realizaron en el extranjero (Perú), aplicando inclusive las normas en forma retroactiva, ya que los hechos fiscalizados datan del 2008, por lo que el proceso desde su inicio es nulo y corresponde que la autoridad

demandada emita otra resolución que respeto los derechos y garantías consagrados en la Constitución Política del Estado.

Del análisis de los antecedentes procesales, se tiene que el accionante si bien plantearon el recurso de alzada, en momento alguno planteó el recurso jerárquico, hecho que el mismo accionante confirmó en el texto de su memorial de acción de amparo constitucional, al afirmar textualmente que no habría planteado el recurso jerárquico debido a que carecía de legitimación activa, porque según su interpretación, la Resolución del recurso de alzada le fue plenamente favorable para sus intereses, lo que le impedía presentar el precitado recurso, citando al efecto el art. 117 del DS 27113, para justificar su inacción; sin embargo, el citado artículo en su texto no prohíbe, ni limita la posibilidad del accionante de acceder al recurso jerárquico, por otra parte se tiene que la Resolución del recurso de alzada en su conjunto no le era plenamente favorable, por lo que tal argumento carece de sentido y de validez jurídica, porque se comprueba que el accionante no activó las vías intra procesales que tenía a su alcance para hacer valer sus derechos, siendo el recurso jerárquico activado por la Administración Tributaria, extremo que imposibilita a la jurisdicción constitucional el analizar el fondo de lo solicitado, ya que el accionante no cumplió con el principio de la subsidiariedad, pero fundamentalmente la acción de amparo constitucional no es una vía para subsanar la desidia de las partes, por lo que corresponde aplicar la jurisprudencia citada en el Fundamento Jurídico III.2 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional; por consiguiente, no corresponde otorgar la demanda tutelar.

En consecuencia el Tribunal de garantías, al haber **denegado** la acción tutelar solicitada, aunque con otros argumentos, efectuó una adecuada compulsión de los antecedentes procesales.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Segunda; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 38/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1186 a 1190, pronunciada por la Sala Civil Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías; y, en consecuencia **DENEGAR** la tutela solicitada.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga
MAGISTRADA

Fdo. Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales
MAGISTRADO