



SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0683/2013

Sucre, 3 de junio de 2013

SALA TERCERA

Magistrada Relatora: Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños

Acción de amparo constitucional

Expediente: 02712-2013-06-AAC

Departamento: Chuquisaca

En revisión la Resolución 033/2013 de 4 de febrero, cursante de fs. 200 a 208 vta., pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Ruth Esther Claros Salamanca, Gerente Distrital II de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, contra **Jorge Isaac Von Borries Méndez; Rómulo Calle Mamani; Antonio Guido Campero Segovia, Pastor Segundo Mamani Vilca, Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina y Fidel Marcos Tordoya Rivas, Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memorial es presentados el 20 de diciembre de 2012, cursante de fs. 51 a 63 vta., y la subsanación de 31 del mismo mes y año a fs. 74 vta., la accionante estableció lo siguiente:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Refiere que el SIN, inició proceso por contravención tributaria contra el contribuyente EDITORIAL CANELAS S.A. por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada, emitiéndose las respectivas resoluciones sancionatorias, las cuales fueron impugnadas a través de un recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria y posteriormente mediante recurso jerárquico ante la entonces Autoridad General de Impugnación Tributaria, instancia que emitió la Resolución de recurso jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, la cual, anuló obrados hasta la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones que generaron las Resoluciones Sancionatorias 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19,

20, 21, 22 y 23/2005 contra EDITORIAL CANELAS S.A., por evidenciar la falta de consignación de firma del Jefe del Departamento de Fiscalización en los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, instancia que además, en mérito a una solicitud de complementación y enmienda, por Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero, declaró no ha lugar a la misma.

En base a estos antecedentes, señala la parte accionante que los actos administrativo-tributarios antes referidos, fueron impugnados mediante proceso contencioso-administrativo, el cual concluyó con la emisión de la Resolución 142/2012 de 23 de mayo, mediante la cual, las autoridades ahora demandadas, declaran improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba, decisión, que de acuerdo a la parte ahora accionante, ocasiona los siguientes actos lesivos a sus derechos:

- a) La Resolución 142/2012 emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, por lo establecido en su considerando IV numeral 3, desvió la aplicación de los arts. 778 del Código de Procedimiento Civil CPC, 69 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y 2 de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005, al establecer que aún no correspondía la interposición de la demanda contenciosa administrativa porque no se habría agotado la vía administrativa.

- b) El referido fallo pronunciado por las autoridades demandadas, desvía la aplicación del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004 y asume de forma errónea su decisión en el art. 12.2.g de la norma reglamentaria citada, afectando así los derechos al debido proceso, a la defensa, a la seguridad jurídica, siendo que el inicio del procedimiento sancionador se encuentra claramente establecido en el señalado artículo, de la resolución normativa de directorio antes referida, disposición que claramente expresa que el Auto Inicial de Sumario Contravencional será proyectado por el Departamento Jurídico, Técnico y de Cobranza Coactiva, por lo que consecuentemente este actuado administrativo estará firmado por el Jefe de dicho Departamento y de ninguna manera por el Jefe de Departamento de Fiscalización, como erróneamente establecieron las autoridades demandadas, dado que - en criterio de la parte accionante-, se aplica el art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, únicamente en sus numerales 3 y 4 referentes a la tramitación y terminación del procedimiento sancionador y no así el numeral 2 referente a la iniciación del procedimiento sancionador.

- c) La vulneración al derecho a la motivación por haberse emitido un fallo sin realizar un análisis y valoración del proceso y por haberse elaborado un razonamiento “escueto”.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

Alega la vulneración de los derechos de la entidad a la que representa, al debido proceso, a la defensa, a la motivación de los fallos, a la tutela judicial efectiva y al principio referente a la seguridad jurídica citando al efecto los arts. 115.II y 178.I de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela y en consecuencia se disponga que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, pronuncie una nueva resolución aplicando la normativa correcta conforme a ley y los antecedentes del caso.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Efectuada la audiencia pública el 1 de febrero de 2013, en presencia de la parte accionante asistida de sus abogados defensores, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, asistida por sus abogados y la abogada apoderada de EDITORIAL CANELAS S.A.; y, en ausencia de las autoridades demandadas, se produjeron los siguientes hechos:

I.2.1. Ratificación de la acción

La parte accionante ratificó íntegramente el tenor de su demanda. Posteriormente y luego de la lectura en audiencia del Informe remitido por las autoridades demandadas, el abogado de la Autoridad General Nacional de Impugnación, como tercer interesado ratificó los fundamentos expuestos en el memorial presentado por esta instancia. Por su parte, la representante legal de EDITORIAL CANELS S.A., se adhirió a la fundamentación de la Autoridad General Nacional de Impugnación y añadió lo siguiente: **1)** Que la Sala Plena no ha vulnerado ninguna garantía constitucional al momento de dictar la Resolución 142/2012; y, **2)** que en su petitorio, la administración tributaria solicita que se emita un nuevo fallo aplicando la normativa correcta conforme a ley y los antecedentes del caso; sin embargo, el Tribunal de garantías no puede conceder esta petición por no ser una instancia adicional de apelación, argumentos en base a los cuales, solicita se deniegue la tutela peticionada.

1.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Las autoridades demandadas, mediante informe cursante de fs. 132 a 140 vta., establecen lo siguiente:

- i)** Que los argumentos de la acción constitucional planteada, carecen de sustento legal, en contraste con los fundamentos expuestos en la Resolución 142/2012.

- ii)** Que la hoy accionante, “intenta con esta acción, una especie de revisión extraordinaria de sentencia, que la legislación tributaria y nuestro ordenamiento procesal no lo permiten, por cuanto, tratan de convertir al Tribunal Constitucional en un tribunal de instancia ordinaria, con el propósito de enmendar fallos y evitar cumplir las formalidades previstas en el art. 12 de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto...” (sic).

- iii)** La decisión cuestionada fue emitida en sujeción a los arts., 327, 354.II y 781 del CPC y demás normas procesales aplicables al caso, hasta el estado de resolución. Asimismo, señala que la decisión ahora impugnada, fue pronunciada de acuerdo a la normativa legal aplicable al caso concreto, específicamente la contenida en la RND 10-0021-04 de 11 de agosto, en sus arts. 12.2.g y 18; así como el art. 36.I y II de la LPA, aplicable a la materia, de acuerdo al art. 74.1 del Código Tributario Boliviano (CTB).

En base a lo señalado, las autoridades demandadas, concluyen que no se vulneró los derechos denunciados como afectados, razón por la cual, solicitan se deniegue la tutela peticionada.

1.2.3. Intervención de terceros interesados

Julia Susana Ríos Laguna Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante memorial cursante de fs. 128 a 131, establece lo siguiente:

- a)** Que el 6 de febrero de 2006, el Superintendente Tributario General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006, señalando que la falta de consignación en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional de la firma extrañada del Jefe de Departamento de Fiscalización hace anulable el procedimiento, por lo que resolvió anular la Resolución Administrativa (RA)STR-CBA/0038/2005 de 6 de junio, emitida por la Superintendente Tributario Regional Cochabamba, con reposición hasta la emisión de los Autos Iniciales de Sumario contravencional que dieron origen a las Resoluciones Sancionatorias 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23/2005 dictadas contra EDITORIAL CANELAS S.A.

- b)** De la lectura textual del art. 12.2.g y del 18. 2 y 3 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, se establece que el procedimiento para la “Imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributario no pagada o pagada parcialmente”, se rige en la forma y plazo establecidos en el art. 12 de la Resolución Normativa citada, es decir que, el Auto Inicial de Sumario Contravencional debe contener los requisitos indicados en el citado art. 12.2.g, que se refiere a la firma del Gerente Distrital o GRACO y del Jefe del Departamento de Fiscalización; además -refiere y resalta- que la única diferencia expresamente señalada en el art. 18 de la RND 10-0021-04, es que la Resolución Final del Sumario, será firmada por el Jefe de Departamento Técnico, Jurídico y de Cobranza Coactiva.

c) Asimismo, menciona que el Directorio del SIN, en mérito a la previsión del art. 64 del CTB, el 11 de agosto de 2004, emitió la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 referido al: “*Concepto y alcances de las Contravenciones Tributarias: Deberes Formales y Sanciones*”; estando en controversia la aplicación de una normativa emitida por la propia Administración Tributaria y no así por otra instancia del Órgano Ejecutivo, por lo que cualquier redacción que no sea clara o específica en la normativa, es atribuible a la citada institución; por lo que no puede plantearse una acción de amparo constitucional, que tenga como base de análisis una norma aprobada por la entidad accionante.

En base a los argumentos antes mencionados, solicita se deniegue la acción.

1.2.4. Resolución

Por Resolución 033/2013 de 4 de febrero, cursante de fs. 200 a 208 vta., la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, **concedió** la tutela solicitada, disponiendo lo siguiente: **1)** Dejar sin efecto la Resolución 142/2012 de 23 de mayo; y, **2)** Que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, dicte una nueva, observando la fundamentación debida.

La citada resolución contiene los siguientes argumentos:

i) Que el referido fallo pronunciado por las autoridades demandadas, vulnera el derecho a la defensa expresamente consagrado en la Norma Suprema, ya que la aseveración en virtud de la cual se establece que no se agotó la vía administrativa, afecta al debido proceso en su elemento constitutivo del derecho a la defensa, porque no existe norma adjetiva ni sustantiva que establezca que sólo las Resoluciones de Recurso Jerárquico que resuelven el fondo de la causa agotan la vía administrativa, apartándose por completo de lo preceptuado por los arts. 2 de la Ley 3092 y 69 de la LPA, normas que expresamente determinan que la resolución de recurso jerárquico agota la vía administrativa y que esta vía quedará agotada cuando se trate de actos administrativos contra los cuales no proceda ningún recurso en la vía administrativa; en ese orden, se dispone que contra la Resolución en Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006, no procede recurso, siendo vez que la resolución del recurso jerárquico agota la vía administrativa.

ii) “La cosa juzgada no es un derecho fundamental sino un principio procesal que tiene su fundamento en la ley ordinaria, el legislador la ha instituido con la finalidad de imprimir su carácter definitivo e inmutable a los fallos judiciales; sin embargo, esa calidad se adquiere cuando la decisión judicial se ajusta a las normas previstas en la Constitución, de contrario se somete al control de constitucionalidad para reparar los actos ilegales o indebidos en que incurra la autoridad judicial” (sic). En el caso de autos, la denuncia de que las autoridades accionadas del órgano judicial habrían incurrido en lesiones al debido proceso, abre la competencia de este Tribunal para ingresar al examen de fondo de la problemática.

iii) En la presente causa, los Magistrados demandados, declararon improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO Cochabamba del SIN, con el argumento de que la ausencia de la firma del Jefe de Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria en los autos iniciales de sumario contravencional, vició tales actos administrativos, haciendo aplicable las previsiones de los párrafos I y II del art. 36 de la LPA, a mérito que para el caso resultaba conforme a lo dispuesto en el art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04.

iv) Sobre la aplicación del art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04: “hemos advertido que en el mismo se omitió análisis y fundamento que justifique el porqué los Autos Iniciales del Sumario Contravencional tenían que llevar la firma del Jefe del Departamento de Fiscalización y el porqué resultaba aplicable el numeral 2 del art. 12 (iniciación) al procedimiento de imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada” (sic).

v) No se especifica los numerales del art. 12 y 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 que se aplican, aspecto que hubiera permitido establecer de forma inequívoca la norma aplicable al caso concreto.

vi) En el caso de autos, las autoridades judiciales que intervinieron en el pronunciamiento del fallo al fundamentar su pronunciamiento en normativa errónea no otorgaron una tutela judicial efectiva, ya que con su fallo en lugar de brindar a los derechos que asisten al SIN, específicamente a la Gerencia GRACO Cochabamba, generaron una situación de inseguridad jurídica por confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 que en base a norma

inaplicable al caso anula ilegalmente las Resoluciones Sancionatorias 02/2005 al 23/2005.

vii) Las autoridades demandadas, al dictar la decisión ahora cuestionada fundamentando su decisión en una norma equivocada, ocasionaron inseguridad jurídica a la Gerencia GRACO Cochabamba, siendo que el contenido de la misma carece de aplicación objetiva de la ley, vulnerando además el principio de legalidad, por tanto, sin una fundamentación legal que justifique todos los extremos expuestos en el proceso, hicieron diferente interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico que regula la materia y dictaron la Resolución referida apartándose de la Ley y de las normas reglamentarias que legalmente dicta la Administración Tributaria que son de orden público y de cumplimiento obligatorio como es el caso del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, aplicable específicamente para procedimientos sancionadores por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de un deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente.

II. CONCLUSIONES

Del análisis y compulsas de los antecedentes que cursan en obrados, se establecen las siguientes conclusiones:

II.1. Cursa en antecedentes la Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0038/2005, de 6 de junio de 2005, pronunciada en mérito al recurso de alzada interpuesto por Mario Pereira Vallejo y Julio César Valenzuela Rocha, representantes de EDITORIAL CANELAS S.A., contra las Resoluciones Sancionatorias 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23/2005, pronunciadas por la Gerencia Distrital GRACO de Cochabamba del SIN, decisión que confirma las Resoluciones Sancionatorias antes señaladas (fs. 22 a 23).

II.2. Como consecuencia del recurso de alzada interpuesto por Editorial Canelas S.A. contra la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN, mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, Ramiro Cabrerías Masses, Superintendente Tributario General a.i., resuelve anular la RA STR-CBA/0038/2005, de 6 de junio de 2005; esta decisión en su estructura argumentativa, establece lo siguiente: **a)** En el primer considerando, en la relación de antecedentes, se señala que una de las denuncias del recurrente, versa sobre la existencia de vicios de procedimiento que generan nulidad de obrados, porque los Autos Iniciales de Sumario Contravencional omiten el requisito según el art. 12.2.g de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04, no llevarían la firma del Jefe de Departamento de Fiscalización y en segundo lugar las Resoluciones Sancionatorias omiten el requisito establecido en el art. 12.3.i, limitándose a la firma del Gerente GRACO y del Jefe del Departamento Jurídico; **b)** En el punto V.3 referente a la fundamentación técnico-jurídica, en el párrafo iv, de forma expresa se indica lo siguiente: “Al respecto, cabe indicar que en cuanto a la falta de firma del Jefe de Departamento de Fiscalización denunciado por el contribuyente, el art. 12 de la RND 10-0021-04 establece taxativamente que: “El Auto Inicial del Sumario Contravencional contendrá, **como mínimo**, la siguiente información:...g. Firma del Gerente Distrital o GRACO y del **Jefe de Departamento de Fiscalización**”. En este sentido, siendo esta norma de carácter público establece un requisito formal indispensable que hace a la certidumbre respecto a la revisión técnica que toda resolución tributaria debe tener, la Administración Tributaria debió consignar en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional **la firma extrañada del Jefe de Departamento de Fiscalización**; omisión que vició sus propios actos, por lo que, conforme a lo determinado por el art. 36-I y II de la LPA, aplicable a materia tributaria en virtud del art. 74.1 de la Ley CTB, corresponde anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional inclusive, para que la Administración Tributaria vuelva a emitirlos consignando las firmas que corresponden en cumplimiento estricto al numeral 12 inc. g) de la RND 10-0021-04” (sic); y, **c)** Asimismo, en el punto IV.3 referente a la fundamentación técnico-jurídica, en el párrafo vii, de manera expresa se indica: “Independientemente de que algunas nulidades invocadas por el contribuyente no vician el procedimiento de la Administración Tributaria, la falta de consignación en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional de **la firma extrañada del Jefe de Departamento de Fiscalización** hace anulable el procedimiento debiendo en consecuencia anularse el mismo con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional que dieron origen a las Resoluciones Sancionatorias 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23/2005, con el fin de evitar nulidades posteriores que perjudiquen los intereses del Estado” (sic) (fs. 24 a 37).

II.3. Cursa también en antecedentes Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero, pronunciado en mérito a la solicitud de rectificación y aclaración de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, por la cual, se declara no haber lugar a la solicitud de rectificación y aclaración presentada por la Administración Tributaria, por carecer manifiestamente de fundamento jurídico y por no evidenciarse error material, concepto oscuro o cualquier omisión en que se hubiera incurrido (fs. 38 a 40).

II.4. Cursa en antecedentes copia legalizada de la Resolución 142/2012 de 23 de mayo, la cual declara improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN y mantiene subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero y el Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero (fs. 42 a 46 vta.).

II.5. Se colige también que la Resolución antes señalada, en su estructura argumentativa plasma los siguientes aspectos: **1)** En el primer considerando, los antecedentes relevantes para la resolución de la presente causa, entre los cuales se hace referencia al inicio del procedimiento sancionador en virtud del cual, se emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional 1/2004 al 18/2004, notificados al contribuyente el 14 de diciembre de 2004; y los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 65/2004 a 68/2004, notificados el 31 de diciembre de 2004, emitiéndose las Resoluciones Sancionatorias 02/2005 al 23/2005, sancionando al contribuyente con multa del 100% del tributo omitido; además se indica que el demandante establece que el Superintendente General Tributario, simplemente consideró la supuesta falta de firma del Jefe del Departamento de Fiscalización, en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, conforme al art. 12 de la RND 10-0021-04, en la imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación, señalándose que “el procedimiento sancionador se efectuó a Editorial Canelas S.A., conforme al parágrafo II del art. 94, por declaraciones juradas del propio contribuyente que determinan la existencia de una deuda tributaria, que fue declarada y no pagada, por tanto no se encuentra vinculado al procedimiento de determinación o fiscalización” (sic); **2)** En el tercer considerando, entre otros aspectos, se determina lo siguiente: “Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de controversias en única instancia (...), por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General y la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN” (sic); y, **3)** En el cuarto considerando, se señala lo siguiente: **i)** En el numeral 2 se menciona: “En efecto, al tratarse la RND 10-0021-04 de una norma de orden público, que establece un requisito formal indispensable que hace a la certidumbre, respecto a la revisión técnica que debe tener toda resolución, ciertamente la administración tributaria debió consignar en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, la firma extrañada del Jefe de Departamento de Fiscalización, omisión que vició sus propios actos, siendo por tanto aplicable en el caso presente lo dispuesto en los arts. 36.I y II de la Ley 2341 (LPA), aplicable en materia tributaria en virtud del art. 74.1 de la Ley 2492 del Código Tributario; por consiguiente al estar anuladas las resoluciones sancionatorias 02/2005 al 23/2005 conforme al artículo 23.1 inc. c) del DD N° 27350 concordante con el art. 212 inc. c) de la Ley 3092, correspondía a la administración tributaria volver a emitir nuevos Autos Iniciales de Sumario Contravencional, dando estricto cumplimiento al numeral 2 inciso g) del artículo 12 de la RND 10-0021-04, a fin de evitar posteriores nulidades que perjudique los intereses del Estado” (sic); **ii)** En el numeral 3 se señala expresamente: “Por esta razón no es evidente lo afirmado en la demanda, porque la resolución impugnada se ajusta a derecho, máxime si en la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, a contribuyentes sometidos a procedimiento de imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas, que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada, previsto en el art. 18 de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, también se aplica lo dispuesto en el art. 12 de la citada resolución normativa de Directorio” (sic); y, **iii)** En el numeral 3, la citada resolución, indica también: “En virtud a lo expresado, se deduce que el trámite aún no se agotó en la vía administrativa, porque aún no correspondía interponer la demanda contencioso administrativa, por cuanto en recurso jerárquico, se anuló obrados en la parte formal hasta el vicio más antiguo y no existió un pronunciamiento de fondo; lo que demuestra que no se cumplió el requisito previsto en el art. 69 inc. b) de la Ley 2341 (LPA) que establece agotar la vía administrativa contra los actos administrativos, donde ya no proceda ningún otro recurso en vía administrativa. Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada” (sic); (fs. 42 a 46).

II.6. Se evidencia también que la Resolución 142/2012, fue notificada a las partes procesales el 22 de junio de 2012 (fs. 48).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

En este estado de cosas, corresponde ahora precisar con claridad el objeto y causa de la presente acción; en ese orden, se tiene que **el objeto** de la activación de este mecanismo de defensa, es la petición de tutela constitucional para el resguardo de los derechos a la entidad que representa el accionante al debido proceso, a la defensa, a la motivación de los fallos, a la tutela judicial efectiva y al principio referente a la seguridad jurídica, todos reconocidos por los arts. 115.II y 178.I de la CPE; asimismo, **la causa**, es decir los actos denunciados como lesivos a los derechos de la parte accionante, en el caso concreto, son tres: **a)** La supuesta desviación por parte de la Resolución 142/2012 en cuanto a la aplicación de los art. 778 del CPC; 69 de la LPA y 2 de la Ley 3092, al establecer que en el caso concreto no correspondía la interposición de la demanda contenciosa administrativa porque no se habría agotado la vía administrativa; **b)** Que la Resolución 142/2012 pronunciada por las autoridades demandadas, desvía la aplicación del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04; y, **c)** La vulneración al derecho a la motivación por haberse emitido un fallo sin realizar un análisis y valoración del proceso y por haberse elaborado un razonamiento “escueto”.

Ahora bien, en mérito al objeto y causa de la presente acción de tutela, con la finalidad de desarrollar una coherente argumentación jurídico-constitucional, este fallo desarrollará las siguientes problemáticas: **1)** La reforma constitucional y el modelo de Estado asumido a partir de la reforma de 2009; **2)** El sustento constitucional del principio de prohibición de arbitrariedad como corolario del Estado Plurinacional de Bolivia; **3)** El contenido esencial del derecho al debido proceso sustantivo en el Estado Plurinacional de Bolivia; **4)** El principio de razonabilidad y sus parámetros aplicables; **5)** Los fundamentos constitucionales del control de razonabilidad; y, **6)** Los actos razonados como condición esencial de lo razonable.

En consecuencia y en base a los aspectos antes señalados, se analizará si en el presente caso, corresponde conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. El modelo de estado vigente a partir de la reforma de 2009 a la luz del estado constitucional de derecho

El Estado Plurinacional de Bolivia, fue refundado a partir de la Constitución Política del Estado aprobada por referendo constitucional de 25 de enero de 2009 y promulgada el 7 de febrero del mismo año, en este contexto, la función constituyente, a la luz de la doctrina epistemológica de la descolonización, diseñó un nuevo modelo de Estado, cuya estructura se sustenta en los principios del pluralismo y la interculturalidad, como elementos estructurantes del Estado, **postulados en virtud de los cuales, se genera un Estado Constitucional de Derecho caracterizado por la vigencia plena de derechos fundamentales individuales y colectivos en el marco de un sistema jurídico plural destinado a consagrar el valor supremo e ideal del Estado: El vivir bien.**

En efecto, la concepción del Estado Constitucional de Derecho que caracteriza al Estado Plurinacional de Bolivia, condiciona al ejercicio del poder a la estricta observancia de un bloque de constitucionalidad imperante, el cual, no se encuentra compuesto únicamente por reglas jurídicas de rango supremo, sino también forman parte de él los principios y valores supremos destinados a la materialización del vivir bien como fin esencial del Estado, contexto en el cual, la interculturalidad, asegura que los valores plurales supremos, se complementen en una sociedad plural e irradien de contenido todos los actos de la vida social, no existiendo ámbito exento de irradiación constitucional.

Así las cosas, la jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional Plurinacional, ha desarrollado el concepto del valor axiomático de la Constitución, en virtud del cual, las directrices principistas y los valores plurales supremos en el Estado Plurinacional de Bolivia, irradiarán de contenido todos los actos infra-constitucionales; además, en virtud al principio de complementariedad que postula la interculturalidad, estos valores y principios supremos irradiados en toda la vida social, deberán integrarse para consolidar así las bases sociológicas de una sociedad plural con armonía y paz social^[1].

En efecto, el principio fundacional del pluralismo, implica el reconocimiento de una pluriculturalidad y por ende un pluralismo axiológico integrado por valores plurales supremos insertos en el Preámbulo de la Constitución y también en el art. 8 de esta Norma Suprema.

Así, se puede destacar -pero no de manera excluyente ni limitativa-, que entre los valores plurales supremos que guían al Estado Plurinacional de Bolivia, se encuentran la igualdad, la justicia, la complementariedad, la solidaridad, reciprocidad y la justicia social, entre otros, los cuales, a su vez, en el marco de la interculturalidad, se complementan con los valores ético-morales plasmados en el art. 8.1 de la Ley Fundamental, como ser el suma qamaña (vivir bien) o el ñandereko (vida armoniosa), los cuales, irradiarán de contenido todos los actos de la vida social, para consolidar así el valor esencial y fin primordial del Estado Plurinacional de Bolivia, que es el “vivir bien”.

III.2 El redimensionamiento del bloque de constitucionalidad y del estado constitucional de derecho a la luz del pluralismo y la interculturalidad

En el orden de ideas expresado, es menester resaltar que los valores antes señalados y los principios plurales rectores del orden constitucional vigente, constituyen postulados propios del Estado Constitucional de Derecho imperante en el Estado Plurinacional de Bolivia, por tal razón, de acuerdo al pluralismo e interculturalidad, como elementos de construcción estructural del Estado, las pautas axiológicas y principios directrices del orden constitucional, son elementos esenciales para un redimensionamiento y una interpretación extensiva del Bloque de Constitucionalidad disciplinado por el art. 410.2 de la Constitución, por tanto, para una real materialización de la Constitución Axiomática, se tiene que este bloque, amparado por el principio de supremacía constitucional, estará conformado por los siguientes compartimentos: **1) Por la Constitución como texto escrito; 2) Por los tratados internacionales vinculados a Derechos Humanos; y, 3) Por las normas de derecho comunitario ratificadas por el país; y en una interpretación sistémica, extensiva y acorde con el valor axiomático de la Constitución, se establece además que el bloque de constitucionalidad, debe estar conformado por un compartimento adicional: los principios y valores plurales supremos inferidos del carácter intercultural y del pluralismo axiológico contemplado en el orden constitucional imperante**^[2].

En efecto, la inserción en el Bloque de Constitucionalidad de valores plurales y principios supremos rectores del orden constitucional, tiene una relevancia esencial, **ya que merced al principio de supremacía constitucional aplicable al bloque de constitucionalidad boliviano, operará el fenómeno de constitucionalización, no solamente en relación a normas supremas de carácter positivo, sino también en relación a valores y principios supremos rectores del orden constitucional, aspecto, que en definitiva consolidará el carácter axiomático de la Constitución Política del Estado aprobada en 2009.**

En ese orden, en este redimensionamiento del bloque de constitucionalidad y del Estado Constitucional de Derecho, con la finalidad de desarrollar el siguiente

acápites, se colige que a la luz del vivir bien, la justicia y la igualdad como principios y valores plurales supremos que forman parte del bloque de constitucionalidad imperante, irradiarán de contenido todos los actos de la vida social, consagrando así los postulados propios del Estado Constitucional de Derecho, premisa a partir de la cual, infra, será desarrollado el principio de prohibición de arbitrariedad.

III.3. El principio de prohibición de ejercicio arbitrario de poder y su resguardo a través del sistema plural de control de constitucionalidad

En armonía con la argumentación desarrollada en el acápite precedente, debe señalarse que en el Estado Plurinacional de Bolivia rige una garantía sustantiva esencial: **la prohibición de ejercicio arbitrario de poder**, cuya génesis se sustenta en los postulados del Estado Constitucional de Derecho, en el cual, el ejercicio del poder se encuentra condicionado al respeto del bloque de constitucionalidad imperante.

En efecto, **la garantía antes citada, a su vez, se configura como un principio esencial a partir del cual, es exigible en el Estado Plurinacional de Bolivia “la razonabilidad de toda decisión que emane del ejercicio del poder”, aspecto que en strictu sensu y a la luz del vivir bien, resguarda los valores de igualdad y justicia entre otros, asegurándose de esta manera la vigencia de una real democracia constitucional.**

De acuerdo a lo mencionado, el canon antes referido, debe ser aplicable a decisiones legislativas, administrativas o judiciales, por lo que **la ley, el acto administrativo y la sentencia, para ser válidos a la luz del proceso de aplicación creadora del derecho, requieren en el marco de los postulados del Estado Constitucional de Derecho, la observancia de dos requisitos esenciales de validez constitucional: i) El cumplimiento de presupuestos normativo-formales; y, ii) El cumplimiento de presupuestos axiológico jurídicos de justicia, aspecto íntimamente vinculado al principio de razonabilidad y al principio de prohibición de ejercicio arbitrario de poder.**

Así, el tratadista argentino Linares^[3], indicó que un acto puede tener fundamento de existencia si se dictó y está vigente; fundamento de esencia si se apoya en normas jurídicas y fundamento de razonabilidad si es justo, contexto en el cual, **debe señalarse que la razonabilidad, en el Estado Constitucional de Derecho, implica una redefinición de la estructura lógica de todo tipo de decisión, ya no sólo desde su estructura formal, sino esencialmente desde su sustento material, el cual debe estar irradiado del contenido del bloque de constitucionalidad imperante y en particular de los valores plurales y principios supremos rectores del orden constitucional como ser la justicia e igualdad entre otros, aspecto que consagra el principio de prohibición de ejercicio arbitrario del poder.**

En el orden de ideas mencionados, el canon de razonabilidad de la ley puede en última instancia ser verificado a través del control normativo de constitucionalidad ya sea en su ámbito reparador o preventivo; por su parte, el cumplimiento del canon de razonabilidad en relación al acto administrativo, puede ser realizado a través del control tutelar de constitucionalidad y en particular mediante la acción de amparo constitucional; **finalmente, debe establecerse que el canon de razonabilidad en cuanto a decisiones judiciales, puede ser analizado a través de la acción de amparo constitucional, en el eje temático denominado en teoría constitucional como el amparo contra sentencias judiciales.**

En el marco de lo indicado, en una interpretación acorde con el orden constitucional imperante a partir de la reforma constitucional de 2009, en la SC 0668/2010-R de 19 de julio, se ratificó la procedencia de la acción de amparo constitucional contra sentencias judiciales, concluyéndose entre otros aspectos que toda sentencia que afecte derechos fundamentales, no adquiere calidad de cosa juzgada, motivo por el cual, a través de la presente acción, puede restituirse los derechos conculcados^[4].

A la luz del entendimiento jurisprudencial antes señalado y en coherencia con el objeto y causa de esta acción de amparo constitucional, en el siguiente acápite, se desarrollará la procedencia del amparo constitucional contra sentencias judiciales por afectación del debido proceso en su faceta sustantiva.

III.4. La interpretación evolutiva del debido proceso a la luz del estado constitucional de derecho

En el Estado Plurinacional de Bolivia, el debido proceso, se configura como una garantía constitucional, un derecho fundamental y un principio rector del orden constitucional, consagrado en el bloque de constitucionalidad imperante y en particular en el art. 115.2 de la CPE^[5].

En el marco de lo mencionado, el debido proceso inserto en el bloque de constitucionalidad boliviano, tiene una naturaleza jurídica progresiva, por cuanto, debe ser interpretado a la luz de una pauta hermenéutica evolutiva, en mérito de la cual, su contenido esencial no puede mantenerse estático en el tiempo con un reconocimiento limitado únicamente a su faceta formal o adjetiva, sino por el contrario, en armonía con los cánones del Estado Constitucional de Derecho, el art. 115.2 de la CPE, en una interpretación extensiva, debe comprender también al debido proceso sustantivo[6].

En efecto, en el presente fallo, en mérito al objeto y causa de la petición de tutela, el análisis se circunscribirá al debido proceso en su faceta sustantiva, cuya afectación por parte de una sentencia judicial podrá ser tutelada a través de la acción de amparo constitucional.

III.5. El Debido Proceso Sustantivo. Génesis y características esenciales

A diferencia del derecho al debido proceso adjetivo, que resguarda la observancia de los presupuestos y formas procesales esenciales a los que debe regirse todo proceso judicial, administrativo o corporativo, para lograr así un proceso formalmente válido, **el debido proceso en su dimensión sustantiva, está vinculado con el principio de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder y en particular de las sentencias judiciales, principios rectores que aseguran la proscripción de decisiones arbitrarias contrarias al Estado Constitucional de Derecho,** aspecto ya desarrollado en el Fundamento Jurídico III.3 del presente fallo.

-

En el marco de lo mencionado, el tratadista Linares, citando a Cossio, señala que en axiología jurídica se habla de razonabilidad cuando se busca el fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad y orden y se lo halla en el valor de totalidad llamado justicia[7].

Asimismo, Linares, citando a Pound, indicó lo siguiente: “El debido proceso no es una concepción abstracta de la que se pueda extraer conclusiones absolutas...aplicables en todo tiempo y lugar. Es pues, un estándar para guiar al tribunal, y el estándar debe aplicarse según las circunstancias especiales de tiempo, de lugar y de opinión pública donde el acto tiene efecto”[8].

De lo expuesto de lo mencionado, **debe colegirse que en su faceta sustantiva, el debido proceso se configura como un estándar de justicia que en resguardo del principio constitucional de prohibición de ejercicio arbitrario de poder, en cuanto a las sentencias judiciales, asegura la prevalencia del principio de razonabilidad y por ende de los valores justicia e igualdad, para consolidar así el vivir bien en el Estado Plurinacional de Bolivia,** razón por la cual, en teoría constitucional, se identifica al debido proceso sustantivo como “una regla del equilibrio conveniente o de racionalidad de las relaciones sustanciales[9].

Por lo expuesto y en una reconstrucción histórica que evidencie la génesis de este derecho, es decir en aplicación del método constitucional de derecho denominado histórico-dogmático[10], debe señalarse que los antecedentes históricos de este derecho se remontan al derecho norteamericano, en ese orden, es pertinente precisar que el debido proceso en la Constitución de Estados Unidos de América, está reconocido en la quinta enmienda y en la enmienda decimocuarta, que introduce la garantía de igualdad, previsiones a partir de las cuales se entiende que los jueces en este contexto, deben preservar las garantías del proceso y aplicar la garantía de razonabilidad en cada una de las decisiones adoptadas, siendo ésta la fuente del debido proceso adjetivo y sustantivo[11].

Además, es importante precisar que en el derecho anglosajón, a través de la frase *due process of law* que es una variación de la contenida en la Carta Magna inglesa de 1215 *per legem terrae, by the law of the land*, se ha desarrollado un alcance no sólo procesal sino también sustantivo del debido proceso.

Así, en esta remembranza, es importante señalar que en Estados Unidos de América, la Corte Federal, estableció el concepto del debido proceso en sus dos facetas: **a) *Due process procesal***, en virtud de la cual, ningún órgano judicial puede privar a las personas de vida, libertad o propiedad, a excepción que tenga oportunidad de alegar y ser oída; y, **b) *Due process sustantivo***, en virtud del cual, el Gobierno no puede limitar o privar arbitrariamente a los

individuos de ciertos derechos fundamentales contenidos en la Constitución[12].

Más allá del reconocimiento jurisprudencial en Estados Unidos de América del debido proceso sustantivo, es imperante indicar que este también ha sido reconocido en países vecinos como Perú y la República Argentina.

En efecto, el Tribunal Constitucional de Perú, ha consagrado a través de su jurisprudencia tanto la dimensión adjetiva como sustantiva del debido proceso, así esta última faceta, ha sido desarrollada de manera específica en los expedientes 0766-2000-aa; 1221-2000-aa; 1147-2000-aa y 924-2000-aa; 895-2000-aa; 675-97-aa; 993-97-aa; 439-99-aa; 3075-2006 aa y recientemente, esta doctrina fue plasmada también en el expediente 3906-2011 aa.

De la misma forma, la Corte Suprema Argentina, ha desarrollado la faceta sustantiva del debido proceso, a través de los fallos 243-473; 300-642; 319-2151; 316-3104; 317-756; 319-3241; 321-3081, entre otros.

Lo expuesto precedentemente, evidencia la interpretación en derecho comparado progresiva del derecho al debido proceso, elemento que debe ser considerado para un reconocimiento en el Estado Plurinacional de Bolivia del derecho al debido proceso sustantivo, pero a la luz de las características del Estado Constitucional de Derecho enmarcado en el modelo de estado asumido por el Estado Plurinacional de Bolivia, tal cual se desarrolló en el Fundamento Jurídico III.1 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

De acuerdo a lo señalado, se colige que en el Estado Plurinacional de Bolivia, la dimensión material del debido proceso en cuanto a sentencias judiciales, exige que éstas, sean justas y aseguren el valor igualdad, aspecto que las tornará razonables y respetuosas del bloque de constitucionalidad imperante, en ese contexto, la inobservancia de los valores plurales supremos por parte de sentencias judiciales, deberá ser tutelada a través de la acción de amparo constitucional disciplinada en el art. 128 de la CPE.

III.6.Fundamentos constitucionales del control de razonabilidad

El control de razonabilidad a través del amparo constitucional contra sentencias judiciales, en el Estado Constitucional de Derecho, tiene la finalidad de resguardar la materialización de valores plurales y principios rectores esenciales del orden constitucional, para consolidar así el fin esencial del Estado: El vivir bien.

En el marco de lo indicado, debe precisarse que los valores plurales referentes a la justicia e igualdad, son immanentes al vivir bien como valor plural supremo integrador del orden constitucional vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia.

Por lo expuesto, deberá entenderse que será razonable toda decisión judicial compatible al bloque de constitucionalidad imperante, en cuanto su contenido sea acorde con valores plurales supremos como ser la justicia e igualdad, presupuesto que constituye un límite objetivo a las decisiones arbitrarias contrarias al Estado Constitucional de Derecho.

Por lo mencionado, debe además precisarse que éste control de razonabilidad, debe ser realizado prima facie por las autoridades jurisdiccionales y en caso de no restitución del derecho al debido proceso sustantivo en cuanto a su razonabilidad, deberá ser tutelado por el Tribunal Constitucional Plurinacional como último y máximo garante de los derechos fundamentales, a través de pautas específicas para su aplicación, las cuales serán desarrolladas en el siguiente acápite.

III.7. La regla del equilibrio armónico con el bloque de constitucionalidad a través de la “razonabilidad cualitativa”

Contemporáneamente, la teoría constitucional, indica que el debido proceso exige cierta “sustancia” y “razonable relación” entre la aplicación normativa por parte de autoridades jurisdiccionales convalores integradores del sistema jurídico, valores que su vez constituyen el sustento axiológico de los derechos individuales, colectivos o difusos.

Esta “razonable relación”, en teoría constitucional es conocida como “La regla del equilibrio conveniente” (*balance of convenient ce rule*)^[13], regla que de acuerdo a los Fundamentos Jurídicos III.1 y 2 del presente fallo, debe ser redimensionada a los postulados propios del constitucionalismo vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia, razón por la cual, en este contexto, deben desarrollarse a la luz del principio de razonabilidad, los cánones del equilibrio armónico con el bloque de constitucionalidad imperante, estándar del vivir bien, a partir del cual, debe asegurarse en cada caso concreto, una razonable relación entre la aplicación normativa por parte de las autoridades jurisdiccionales con los valores plurales supremos y con los principios rectores del orden constitucional vigente.

Por lo señalado y con la finalidad de lograr una coherente argumentación jurídica, a través del presente fallo, los cánones del equilibrio armónico con el bloque de constitucionalidad imperante -como estándar del vivir bien-, para el amparo contra sentencias judiciales, de acuerdo al objeto y causa de la presente acción tutelar, serán analizados a la luz de la razonabilidad cualitativa.

Así las cosas, **la razonabilidad cualitativa, es un estándar del vivir bien cuyos valores immanentes son la justicia e igualdad**; en esta perspectiva, la razonabilidad de una sentencia judicial bajo este parámetro, será analizada en un caso concreto a la luz de decisiones arbitrarias emergentes de desviaciones normativas, que generen aplicación jurídica discriminatoria.

En el marco de lo señalado, el resguardo del valor igualdad, para evitar discriminaciones normativas indebidas, injustas e irrazonables, debe atender a la estructura lógica de la norma jurídica, la cual está compuesta por tres elementos esenciales: 1) **El supuesto de hecho**, que es el conjunto de requisitos o condiciones establecidos en la norma y de cuyo cumplimiento se hace la producción de la consecuencia jurídica; 2) **La consecuencia jurídica**, que son los efectos que se producen una vez cumplidos todos los requisitos o condiciones establecidas en la norma jurídica; y, 3) **El nexo o vínculo del deber ser**, que une al supuesto de hecho con la consecuencia jurídica; en este sentido, **la desviación normativa, torna arbitraria una sentencia judicial, por disimilitud del supuesto de hecho con la consecuencia jurídica y los antecedentes facticos del caso, evidenciándose en estas circunstancias la irrazonabilidad del nexo o vínculo del deber ser y afectándose por tanto el valor plural supremo de la igualdad**^[14].

III.8. Los actos razonados como condición esencial para lo razonable

En coherencia con la argumentación antes mencionada, **es preciso establecer además que el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables**, por tanto, **en un Estado Constitucional de Derecho, como es el caso del Estado Plurinacional de Bolivia, la exigencia de razonamiento configura también al debido proceso sustantivo, siendo el razonamiento argumentativo un presupuesto de este derecho.**

En el marco de lo señalado, tal como se dijo en el Fundamento Jurídico III.4 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, el debido proceso inserto en el bloque de constitucionalidad boliviano, tiene una naturaleza jurídica progresiva, por cuanto, debe ser interpretado a la luz de una pauta hermenéutica evolutiva, en mérito de la cual, su contenido esencial no puede mantenerse estático en el tiempo con un reconocimiento limitado únicamente a su faceta formal o adjetiva.

Por lo indicado, en el marco de una interpretación progresiva del derecho al debido proceso, es evidente que el elemento motivación, no puede quedar como un presupuesto estático del debido proceso en su faceta adjetiva, sino por el contrario, en el marco de una evolución interpretativa a ser adoptada por este Tribunal, la motivación, debe además ser reconocida como un elemento esencial del debido proceso sustantivo, ya que tal como se dijo precedentemente, el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.

En el marco de lo expuesto, debe precisarse que desde una perspectiva del debido proceso adjetivo, el máximo contralor de derechos fundamentales, indicó que toda decisión jurisdiccional o administrativa para asegurar el derecho a la motivación como elemento de las reglas de un debido proceso, debía contener los siguientes aspectos: **i)** La determinación con claridad de los hechos atribuidos a las partes procesales; **ii)** La exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes; **iii)** Al puntualizar de manera expresa a los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto; **iv)** La descripción de forma individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales; **v)** La valoración de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada; y, **vi)** **La determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado**[15]. En este marco, debe además señalarse que la determinación del nexo de causalidad antes mencionado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.

En este orden, el presupuesto desarrollado supra en el numeral 6, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, **sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial o acto administrativo**; en consecuencia, en tanto y cuanto las autoridades judiciales o administrativas observen este último presupuesto, se tendrá por cumplido **el ideal constitucional de la razonabilidad, el cual, tal como se indicó, prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables**.

III.9. Análisis del caso concreto

En la especie, la parte accionante denuncia: **a)** La supuesta desviación por parte de la Resolución 142/2012 en cuanto a la aplicación de los arts. 778 del CPC; 69 de la LPA y 2 de la Ley 3092, al establecer que en el caso concreto no correspondía la interposición de la demanda contenciosa administrativa porque no se habría agotado la vía administrativa; **b)** Que el referido fallo pronunciado por las autoridades demandadas, desvía la aplicación del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04; y, **c)** La vulneración al derecho a la motivación por haberse emitido un fallo sin realizar un análisis y valoración del proceso y por haberse elaborado un razonamiento “escueto”.

En el contexto mencionado de lo señalado corresponde realizar las siguientes consideraciones:

1) De la compulsa de antecedentes, se evidencia que la Resolución ahora impugnada, cursante de fs. 42 a 46 de obrados, en su estructura argumentativa, específicamente en el numeral 3, de manera expresa señala lo siguiente: “En virtud a lo expresado, **se deduce que el trámite aún no se agotó en la vía administrativa, porque aún no correspondía interponer la demanda contenciosa administrativa, por cuanto en recurso jerárquico, se anuló obrados en la parte formal hasta el vicio más antiguo y no existió un pronunciamiento de fondo; lo que demuestra que no se cumplió el requisito previsto en el art. 69 inc. b) de la Ley 2341 (LPA) que establece agotar la vía administrativa contra los actos administrativos, donde ya no proceda ningún otro recurso en vía administrativa...**” (sic) (resaltado y subrayado nuestro).

En este contexto, es imperante precisar que en el Fundamento Jurídico III.7 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, se indicó que el debido proceso exige una “razonable relación” entre la aplicación normativa por parte de autoridades jurisdiccionales con valores integradores del sistema jurídico, en ese contexto, en el mismo fundamento jurídico, se estableció también que deben desarrollarse a la luz del principio de razonabilidad los cánones del equilibrio armónico con el bloque de constitucionalidad imperante, estándar del vivir bien, a partir del cual, debe asegurarse en cada caso concreto, una razonable relación entre la aplicación normativa por parte de las autoridades jurisdiccionales con los valores plurales supremos y con los principios rectores del orden constitucional vigente, aspecto que deberá ser verificado en la presente problemática, a cuyo efecto, debe aplicarse los parámetros de la razonabilidad cualitativa desarrollados en el Fundamento Jurídico III.7 del presente fallo.

En el marco de lo señalado, considerando que la razonabilidad cualitativa es un estándar del vivir bien cuyos valores immanentes son la justicia e igualdad; es imprescindible establecer si la Sentencia 142/2012, plasma una desviación normativa que genere una aplicación jurídica discriminatoria.

En el orden mencionado, a la luz del valor igualdad, debe analizarse en el caso concreto, la estructura lógica de los arts. 778 del CPC; 69 de la LPA y 2 de la Ley 3092 denunciados como desviados por la Resolución ahora impugnada.

De acuerdo a lo indicado, debe establecerse que el tenor literal del art. 778 del CPC, señala: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, **hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado**” (resaltado es nuestro).

En el marco de lo mencionado, de acuerdo a la estructura de la norma desarrollada en el Fundamento Jurídico III.7, se establece que el supuesto de hecho de la citada disposición, es la procedencia del proceso contencioso administrativo para casos en que hubiere oposición entre el interés público y privado; en ese contexto, la consecuencia jurídica de la citada disposición, es el agotamiento previo de los mecanismos intra-procedimentales de defensa. En ese orden, de acuerdo a la estructura de la norma desarrollada en el Fundamento Jurídico III.7 de este fallo y en el marco de la disposición analizada, **el nexo o vínculo del deber ser, que une al supuesto de hecho con la consecuencia jurídica es precisamente en el caso del art. 778 del CPC, el agotamiento de los recursos administrativos para la procedencia del proceso contencioso administrativo**; en este marco, de acuerdo a los antecedentes cursantes en obrados, con la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero y Auto Motivado STG-RJ 0004/2006 de 22 de febrero, pronunciado en mérito a la solicitud de rectificación y aclaración de la Resolución antes agotada, no existe recurso administrativo ulterior en el marco de una interpretación sistémica con los arts. 69 de la LPA y la sección I en la cual se disciplina el art. 199 de la Ley 3092, en este sentido, al establecer la Resolución 142/2012 que no se agotó en el caso concreto la vía administrativa, se evidencia desviación normativa que torna arbitraria la referida sentencia judicial, por disimilitud del supuesto de hecho con la consecuencia jurídica y los antecedentes del caso concreto, evidenciándose en estas circunstancias la irrazonabilidad del nexo o vínculo del deber ser y afectándose por tanto el valor plural supremo de la igualdad.

En el marco de lo indicado, es imperante establecer que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0028/2006 de 6 de febrero, resuelve anular la RA STR-CBA/0038/2005 de 6 de junio de 2005, en este contexto, debe precisarse que esta decisión, a la luz de un análisis de la estructura normativa del art. 778 del CPC, en el marco del principio de igualdad, no implica un obstáculo legal para activar el proceso contencioso administrativo a través del cual se impugne dicha decisión, porque no existe una prohibición normativa expresa y a la luz del acceso a la justicia, no podría atribuirse una interpretación restrictiva del art. 778 del referido Código, porque ésta sería contraria a las pautas de interpretación de derechos plasmadas en los arts. 13.I, 13.4; 256.II de la CPE y 29 inc.a) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, **razón por la cual, el razonamiento restrictivo mencionado en la Resolución 142/2012 en su cuarto considerando numeral tercero, plasma una desviación normativa que genera una aplicación jurídica discriminatoria, por darse un trato diferente y desfavorable a los presupuestos establecidos en la norma jurídica analizada, que inequívocamente al principio de razonabilidad y por ende al debido proceso sustantivo.**

En base a lo señalado precedentemente, en cuanto al acto lesivo analizado en este numeral, se concluye que la tutela peticionada por el ahora accionante, debe ser concedida.

2) Al margen de lo argumentado en el numeral anterior, es imperante establecer también que la parte accionante indica que la Resolución 142/2012, pronunciada por las autoridades demandadas, desvía la aplicación del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04 y en relación a este aspecto denuncia que no se realiza un análisis y valoración del proceso; desarrollándose un razonamiento “escueto” que afecta el debido proceso, en este orden, en el Fundamento Jurídico III.8 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, se señaló que la autoridad judicial, a la luz de las reglas de un debido proceso, tiene el deber de determinar el nexo de causalidad que en la problemática existe entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes mencionado. En este marco, además se precisó en el citado fundamento jurídico, que la determinación del nexo de causalidad antes señalado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.

En este contexto, se estableció que el presupuesto antes anotado, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial y el respeto a una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.

Ahora bien, es imperante analizar si la Resolución 142/2012, cumple con la exigencia de razonabilidad antes indicada, a cuyo efecto, debe realizarse una síntesis de la estructura argumentativa del citado fallo, esquema que puede resumirse de la siguiente manera:

i) En el primer considerando, el fallo objeto de análisis, plasma los antecedentes relevantes para la resolución de la presente causa, entre los cuales se hace referencia al inicio del procedimiento sancionador en virtud del cual, se emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones 1/2004 al 18/2004, notificados al contribuyente el 14 de diciembre de 2004; y los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones 65/2004 a 68/2004, notificados el día 31 de diciembre de 2004, emitiéndose las Resoluciones Sancionatorias 02/2005 al 23/2005, sancionando al contribuyente con multa del 100% del tributo omitido; además se señala que el demandante establece que el Superintendente General Tributario, simplemente consideró la supuesta falta de firma del Jefe del Departamento de Fiscalización, en los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones, conforme al art. 12 de la RND 10-0021-04, en la imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación, indicándose que “el procedimiento sancionador se efectuó a Editorial Canelas S.A., conforme al parágrafo II del art. 94, por declaraciones juradas del propio contribuyente que determinan la existencia de una deuda tributaria, que fue declarada y no pagada, por tanto no se encuentra vinculado al procedimiento de determinación o fiscalización” (sic); ii) En el tercer considerando, entre otros aspectos, se establece lo siguiente:

“Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de controversias en única instancia (...), por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General y la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN” (sic); y, **iii**) En el cuarto considerando, se indica lo siguiente: **a**) En el numeral 2) se menciona: “En efecto, al tratarse la RND 10-0021-04 de una norma de orden público, que establece un requisito formal indispensable que hace a la certidumbre, respecto a la revisión técnica que debe tener toda resolución, ciertamente la administración tributaria debió consignar en los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones, la firma extrañada del Jefe de Departamento de Fiscalización, omisión que vició sus propios actos, siendo por tanto aplicable en el caso presente lo dispuesto en los arts. 36.I y II de la Ley 2341 (LPA), aplicable en materia tributaria en virtud del art. 74.1 de la Ley 2492 del Código Tributario; por consiguiente al estar anuladas las resoluciones sancionatorias 02/2005 al 23/2005 conforme al artículo 23.1 inc. c) del DD 27350 concordante con el art. 212 inc. c) de la Ley 3092, correspondía a la administración tributaria volver a emitir nuevos Autos Iniciales de Sumario Contravenciones, dando estricto cumplimiento al numeral 2 inciso g) del artículo 12 de la RND 10-0021-04, a fin de evitar posteriores nulidades que perjudique los intereses del Estado” (sic); **b**) en el numeral 3) se señala expresamente: “Por esta razón no es evidente lo afirmado en la demanda, porque la resolución impugnada se ajusta a derecho, máxime si en la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravenciones, a contribuyentes sometidos a procedimiento de imposición de sanciones por declaraciones juradas presentadas, que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada, previsto en el art. 18 de la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, también se aplica lo dispuesto en el art. 12 de la citada resolución normativa de Directorio” (sic); y, **c**) en el numeral 3), la citada resolución, indica también: “En virtud a lo expresado, se deduce que el trámite aún no se agotó en la vía administrativa, porque aún no correspondía interponer la demanda contencioso administrativa, por cuanto en recurso jerárquico, se anuló obrados en la parte formal hasta el vicio más antiguo y no existió un pronunciamiento de fondo; lo que demuestra que no se cumplió el requisito previsto en el art. 69 inc. b) de la Ley 2341 (LPA) que establece agotar la vía administrativa contra los actos administrativos, donde ya no proceda ningún otro recurso en vía administrativa. Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada” (sic).

De la estructura argumentativa antes mencionada, se evidencia que las autoridades demandadas, no han establecido en el caso concreto el nexo de causalidad que existe entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado. Tampoco, se evidencia que las autoridades demandadas, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable (Resolución Normativa de Directorio 10-0021-04), hayan precisado las pautas de interpretación utilizadas, exigencia esencial de razonabilidad que fue omitida en la decisión ahora analizada, por cuanto, se evidencia que la Resolución 142/2012, **no constituye un acto jurisdiccional razonado, aspecto que es una condición esencial de la razonabilidad tal como se señaló en el Fundamento Jurídico III.8 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, por cuanto la tutela pedida, debe ser concedida en cuanto a los aspectos en este punto desarrollados.**

Consecuentemente, en virtud a los argumentos expuestos, se evidencia que el Tribunal de garantías, al **conceder** la acción de amparo constitucional, ha evaluado en forma correcta los datos del proceso.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, en revisión resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 033/2013 de 4 de febrero, cursante de fs. 200 a 208 vta., pronunciada por la Sala Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca y en consecuencia, **CONCEDER** la tutela solicitada, disponiendo, que el Tribunal Supremo de Justicia, pronuncie nueva resolución de acuerdo a los fundamentos plasmados en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

MAGISTRADA

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez

MAGISTRADA

[1] Este aspecto, fue desarrollado ya por las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 121/2012 y 1422/2012 entre otras.

[2] La SC 0101/2010-R de 10 de mayo, ya desarrolló el contenido del Bloque de Constitucionalidad, en una interpretación extensiva del art. 401.2 de la Constitución. El entendimiento plasmado en la presente sentencia, resume el razonamiento de la sentencia antes indicada y complementa la línea de argumentación para una interpretación extensiva del art. 410.2 de la Constitución

[3] LINARES Juan Francisco. *Razonabilidad de las Leyes*. 2 da. Edición. Edit. Astrea. Buenos Aires. 1970. P. 81.

[4] La referida sentencia estableció lo siguiente: *“Por lo señalado, se establece que las sentencias que cumplen los requisitos de formación señalados (respeto a derechos fundamentales), adquieren validez jurídica y se encuentran investidas de la autoridad de la cosa juzgada, situación en la cual el control de constitucionalidad, en resguardo de la seguridad jurídica es absolutamente improcedente. En contrario sensu, la sentencia que no cumpla con uno de los requisitos de formación referentes al respeto de derechos fundamentales, hace procedente el control de constitucionalidad, ya que en este caso, esta decisión solo reviste una calidad de cosa juzgada aparente. Por lo afirmado se colige que la sentencia que no cumple con los requisitos de formación descritos, es nula, nulidad que encuentra sustento en los principios constitucionales de seguridad, supremacía constitucional y jerarquía normativa, ya que todo acto infra-constitucional contrario a esta norma suprema, es nulo e inexistente. Entonces, en un Estado Constitucional, la nulidad de un acto jurisdiccional debe ser declarada expresamente y no opera de pleno derecho, por tanto, si a través de los mecanismos internos de cuestionamiento a decisiones judiciales no se ha restituido el derecho al debido proceso, los afectados tienen la facultad de activar el control de constitucionalidad a través del amparo constitucional para lograr la nulidad de la decisión judicial contraria a la Constitución por vulnerar derechos fundamentales reconocidos y garantizados por ella”*. Asimismo, el citado entendimiento jurisprudencial estableció: *“En el marco de las posturas descritas, definitivamente el Estado Plurinacional de Bolivia, al cimentar su estructura en el respeto a los derechos fundamentales reconocidos en el nuevo modelo constitucional y al estar regido por un órgano contralor de constitucionalidad cuyo rol es ser el último y máximo garante tanto de la constitución como del respeto a los derechos fundamentales, debe adoptar la segunda postura, es decir la tesis permisiva, razón por la cual, se tiene que es plenamente viable activar el amparo constitucional contra decisiones judiciales, para que mediante este proceso constitucional, se verifique y en su caso resguarden derechos posiblemente afectados en la esfera jurisdiccional”*.

[5] Con relación a su naturaleza jurídica del debido proceso, la SC 0316/2010-R de 15 de junio, señaló lo siguiente: *“La Constitución Política del Estado en consideración a la naturaleza y los elementos constitutivos del debido proceso como instituto jurídico y mecanismo de protección de los derechos fundamentales, lo consagra como un principio, un derecho y una garantía, es decir, la naturaleza del debido proceso es reconocida por la Constitución en su triple dimensión: como derecho fundamental de los justiciables, de quien accede reclamando justicia, la víctima y de quien se defiende el imputado. A la vez es un principio procesal, que involucra la igualdad de las partes art. 119.I CPE y una garantía de la administración de justicia, previniendo que los actos del proceso se ceñirán estrictamente a reglas formales de incuestionable cumplimiento. De esa triple*

dimensión, se desprende el debido proceso como derecho fundamental autónomo y como derecho fundamental indirecto o garantía...”.

Agregando más adelante la mencionada SC establece que: “Esa doble naturaleza de aplicación y ejercicio del debido proceso, es parte inherente de la actividad procesal, tanto judicial como administrativa, pues nuestra Ley Fundamental instituye al debido proceso como:

1) *Derecho fundamental: Como un derecho para proteger al ciudadano en primer orden de acceso a la justicia oportuna y eficaz, como así de protección de los posibles abusos de las autoridades originadas no sólo en actuaciones u omisiones procesales, sino también en las decisiones que adopten a través de las distintas resoluciones dictadas para dirimir situaciones jurídicas o administrativas y que afecten derechos fundamentales, constituyéndose en el instrumento de sujeción de las autoridades a las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico.*

2) *Garantía jurisdiccional: Asimismo, constituye una garantía al ser un medio de protección de otros derechos fundamentales que se encuentran contenidos como elementos del debido proceso como la motivación de las resoluciones, la defensa, la pertinencia, la congruencia, de recurrir, entre otras, y que se aplican toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, constituyendo las distintas garantías jurisdiccionales inherentes al debido proceso, normas rectoras a las cuales deben sujetarse las autoridades pero también las partes intervinientes en el proceso en aplicación y resguardo del principio de igualdad”.*

[6] Ya las Sentencias Constitucionales 2062/2010-R y 2864/2010-R, desarrollaron el derecho al debido proceso en su faceta sustantiva.

[7] LINARES Juan Francisco. *Razonabilidad de las Leyes*. 2 da. Edición. Edit. Astrea. Buenos Aires. 1970. P. 81

[8] POUND, citado por LINARES Juan Francisco. *La razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*. 2 da. Edición. Editorial Astrea, Buenos Aires. 2010, P 28.

[9] GILARDI MADARIAGA Cecilia. “Acerca del principio de razonabilidad y el debido proceso”. Disponible en http://dspace.uce.edu.ar:8180/dspace/bitstream/handle/123456789/426/Acerca_del_principio.pdf;jsessionid=14B26B3638D9148692F861D84AE7A980?sequence=1.

[10] Estos métodos están señalados en LINARES Juan Francisco. *La razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*. 2 da. Edición. Editorial Astrea, Buenos Aires. 2010, P 4. Ver también MONTAÑO Dana. *Principios de Derecho Público y Linares Quintana en Tratado de la Ciencia*.

[11] En este punto debe resaltarse que EEUU adopta un sistema jurisdiccional difuso de control de constitucionalidad, a diferencia de la mayoría de los países latinoamericanos –con excepción de Argentina–, que adoptan sistemas preminentemente concentrados de control de Constitucionalidad, en ese orden, el Estado Plurinacional de Bolivia, adopta un Sistema Plural y Concentrado de Control de Constitucionalidad. Ver. SCP 2143/2012 de 8 de noviembre.

[12] <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/7/ard/ard2.htm>. Ver también LINARES Juan Francisco. *La razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*. 2 da. Edición. Editorial Astrea, Buenos Aires. 2010, P 11.

[13] LINARES Juan Francisco. *La razonabilidad de las leyes*. Op cit. 29. En este punto, es preciso señalar que la Corte Federal de Estados Unidos, ha

desarrollado jurisprudencialmente fórmulas para conceptuar lo que es razonable o conforme a la regla del equilibrio conveniente, entre las cuales puede citarse a las siguientes: **a)** Es la comparación y equilibrio de las ventajas que lleva a la comunidad un acto estatal, con las cargas que le causa; **b)** Es la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que él persigue; **c)** Es la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales, religiosos, a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad y de la civilización de los Estados Unidos. Ver *Kales. Due process, the inarticulate major premise and the Adamson act*, S.E. II. Pp 35 y 40.

[14] La Corte Suprema de Argentina, en los fallos (200-428; 294-83) estableció que: “el criterio de las semejanzas y las diferencias de las circunstancias y de las condiciones, cuando se aplica a los hechos que son objeto de examen en cada caso particular, se convierten en un medio eficaz y seguro para definir y precisar el contenido real de la garantía de igualdad” (fallos 149-217).

[15] Entendimiento asumido por la SC 0871/2010-R de 10 de agosto.