



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL**  
**SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0753/2016-S3**  
**Sucre, 29 de junio de 2016**

**SALA TERCERA**

**Magistrado Relator: Dr. Ruddy José Flores Monterrey**  
**Acción de amparo constitucional**

**Expediente: 14437-2016-29-AAC**  
**Departamento: Santa Cruz**

En revisión la Resolución de 15 de 1 de marzo de 2016, cursante de fs. 438 a 441, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por **Bernardo Gumucio Báscope** en representación legal **de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)**.

**I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA**

**I.1. Contenido de la demanda**

Por memorial presentado el 25 de enero de 2016, cursante de fs. 336 a 343 vta., el ente accionante a través de su representante manifestó lo siguiente:

**I.1.1. Hechos que motivan la acción**

En mérito a la Orden de Fiscalización 0012OFE00414 de 9 de julio de 2013, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, realizó la verificación de las obligaciones impositivas de Empresa BEICRUZ S.A. -ente ahora tercero interesado- respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al Impuesto a las Transacciones (IT) y al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2009, para posteriormente emitir la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014 de 25 de agosto, misma que fue notificada por cédula el 17 de octubre de ese año, a objeto que el contribuyente -empresa tercera interesada- presente los correspondientes descargos dentro del plazo establecido en el art. 98 del Código Tributario Boliviano (CTB).

Luego, al ser insuficiente la prueba de descargo, se emitió la Resolución Determinativa (RD) 17-01294-14 de 29 de diciembre de 2014; por lo que, la

empresa tercera interesada planteó recurso de alzada, denunciando lo siguiente: **a)** La prescripción de la potestad de verificación y determinación de la deuda tributaria y la aplicación retroactiva de la normativa tributaria; **b)** La emisión de dos vistas de cargo en el procedimiento de ejecución tributaria; **c)** La incongruencia en la obtención del costo de venta; **d)** La indebida aplicación del método de determinación de la base imponible sobre cosa cierta (determinación de ingresos no declarados por margen de utilidad y el margen de utilidad en aplicación de normativa prevista para base presunta); **e)** Vulneración al principio de congruencia e imparcialidad y/u omisión de la valoración de la prueba de descargo; **f)** Acerca de la determinación de ingresos no declarados respecto al costo de la mercadería vendida; **g)** Respecto a la determinación del margen de utilidad; **h)** En cuanto a la deuda por análisis de ventas declaradas y compras informadas; **i)** Sobre la depuración del crédito fiscal por el IVA; **j)** En lo referente a la deuda por el IUE; y, **k)** En relación a las multas por incumplimiento de deberes formales. Dichos alegatos fueron resueltos a través de la Resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0366/2015 de 27 de abril, mediante la que se dispuso anular obrados hasta la Vista de Cargo cite: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014; asimismo, ordenó que la Administración Tributaria pronuncie un nuevo acto administrativo de conformidad al art. 96 del CTB.

En razón a la determinación citada precedentemente, interpuso recurso jerárquico, pronunciándose en consecuencia, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015 de 21 de julio, que dispuso confirmar el fallo impugnado sin una debida fundamentación, puesto que contradictoriamente hizo alusión a que la Administración Tributaria aplicó el método de determinación de base imponible sobre presunta base, lo cual es distinto al de determinación de base imponible sobre base cierta -conforme establecen los arts. 42 y 44 del CTB-, pero no demostró que la estipulación de un método erróneo derivó en una incorrecta determinación de la deuda tributaria, ni que esta haya ocasionado un perjuicio al sujeto pasivo -BEICRUZ S.A.-; por el cual, se tengan que anular los actos administrativos emitidos, considerando que el art. 55 del Decreto Supremo (DS) 27113 de 23 de julio de 2003, determina que: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas"; además, la SC "0731/2010-R de 26 de julio", indicó los presupuestos para que opere la nulidad, considerando los principios rectores de especificidad o legalidad, de trascendencia, de finalidad del acto procesal, de protección y de convalidación, entre otros.

En ese sentido, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, fundamentó lo siguiente: **1)** La Administración Tributaria -refiriéndose al ente ahora accionante- determinó erróneamente la deuda tributaria sobre base cierta respecto al IVA, IT e IUE, cuando el procedimiento correspondía a la determinación sobre base presunta, estipulada por la Resolución Normativa de

Directorio (RND) 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013, más considerando que se procedió a determinar la existencia de ingresos no declarados, en función al análisis del precio facturado, aplicándose la teoría del costo total de los productos, sin tomar en cuenta el unitario, es más, se estableció el margen de utilidad respecto a los estados financieros del sujeto pasivo -actualmente la empresa tercera interesada-, cuando la normativa tributaria ya había establecido el procedimiento que debía seguirse para la determinación de la base imponible sobre base presunta, en el presente caso, la labor de fiscalización practicada, se adecua a ese procedimiento y no a la determinación sobre base cierta; y, **2)** El procedimiento que debe aplicarse para la determinación de los ingresos no declarados no se ajusta al procedimiento de determinación sobre base cierta, tal como señaló la Vista de Cargo cite: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014 y en la RD 17-01294-14, sino al de determinación sobre base presunta establecido en la RND 10-0017-13; ello, incidió en la fijación de la base imponible IVA (débito fiscal), IT e IUE; por lo que, tanto la citada Vista de Cargo como la Resolución Determinativa señalada, fueron afectadas en su fundamentación de hecho y de derecho, al no contener sustento o explicación técnica respecto a la aplicación del procedimiento de determinación sobre base cierta, incumpléndose lo establecido en los arts. 96 y 99 del CTB.

Por lo anteriormente anotado -señaló-, se observa que de manera contradictoria la autoridad demandada concluyó que el procedimiento aplicado para la determinación de los ingresos no declarados debe adecuarse al procedimiento de determinación sobre base presunta, de acuerdo a lo previsto por la RND 10-0017-13, y no sobre base cierta, sin que haya fundamentado legal y lógicamente que el procedimiento utilizado fuese erróneo y que de ello derive una deuda tributaria incorrecta, disponiendo asimismo la nulidad de obrados, sin referir si el error de estipulación literal del método determinación sobre base cierta en contraposición al de base presunta, incidió en la fijación de la base imponible del IVA, IT e IUE; así, en el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015: **i)** No se indicó de manera alguna la incorrecta determinación de la deuda tributaria; y, **ii)** No se determinó que el método de determinación sobre base presunta utilizado por ese ente -hoy accionante- hubiese determinado un margen de utilidad errado, perjudicial o injustificado, ya que la misma autoridad demandada indicó que para fijar dicho margen, se consideraron los importes de ganancia bruta más el costo de ventas extraídos del estado de ganancias y pérdidas comprendido entre el 1 de enero a 31 de diciembre de 2009.

La Resolución citada supra es incongruente al no existir ninguna observación respecto al resultado de la aplicación del método de determinación; vale decir, el margen de utilidad establecida, la base imponible o la deuda tributaria determinada; por lo que, resulta evidente que estos son correctos y se enmarcan a lo establecido en la normativa tributaria vigente, existiendo una aceptación expresa por parte de la autoridad demandada; por consiguiente, el procedimiento de determinación utilizado fue el correcto, al margen del señalamiento literal erróneo de "base cierta". En ese sentido, la autoridad demandada no fundamentó suficientemente la nulidad declarada, puesto que no se estableció la trascendencia del error en la estipulación de un método de determinación diferente al que se

realizó, ni se demostró que este hubiese vulnerado el derecho al debido proceso de la empresa tercera interesada o que haya incidido en su derecho a la defensa.

Asimismo, la autoridad demandada no probó cómo la variación literal o la estipulación errónea del método de determinación de base cierta en vez de base presunta, hizo que dicha determinación no se ajustara a la realidad del hecho económico que se intenta gravar, reiterándose no se observó que la técnica aplicada o el cálculo realizado, dieran como resultado una deuda tributaria perjudicial, irreal o apartada de los hechos económicos de la actividad de BEICRUZ S.A. -Empresa tercera interesada-, mucho más cuando la propia AGIT demandada, no observó el resultado en el cálculo obtenido de los ingresos no declarados del ente tercero interesado, el cual fue plasmado en la Vista de Cargo cite: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014 y en la Resolución Determinativa 17-01294-14; por lo que, éstos se emitieron cumpliendo los requisitos esenciales para su validez, debiendo considerarse que en virtud al principio de verdad material, así lo refirió la SCP 0231/2015-S1 de 26 de febrero; en ese orden, la autoridad demandada vulneró sus derechos fundamentales, al haber determinado la nulidad de actos administrativos emitidos en el proceso determinativo seguido contra la citada empresa, sin demostrar que esa entidad -accionante- haya afectado o lesionado las garantías de aquella.

### **I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados**

La entidad accionante a través de su representante considerada como lesionados sus derechos al debido proceso en sus elementos de congruencia, a obtener una justicia pronta y sin dilaciones, a la igualdad, a la defensa y a la "seguridad jurídica"; citando al efecto los arts. 8.II, 9.2, 115.II y "19.I" -lo correcto es 119.I- de la Constitución Política del Estado (CPE).

### **I.1.3. Petitorio**

Solicita se conceda la tutela; y en consecuencia, se disponga: **a)** Dejar sin efecto la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1301/2015; y, **b)** Emitir un nuevo fallo conforme a derecho.

## **I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías**

Celebrada la audiencia pública el 1 de marzo de 2016, según consta en el acta cursante de fs. 426 a 438, en presencia de la parte accionante, la autoridad demandada y el tercero interesado, todos asistidos de sus abogados, se produjeron los siguientes actuados:

### **I.2.1. Ratificación de la acción**

La parte accionante en audiencia, ratificó in extenso los términos expuestos en su memorial de acción de amparo constitucional.

### **I.2.2. Informe de las autoridades demandadas**

Álvaro Carrasco Quinteros, Claudia María Maturana de Vargas y Rosy Severiche Valverde en representación legal de Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, mediante informe escrito presentado el 1 de marzo de 2016, cursante de fs. 412 a 419 vta. y en audiencia manifestaron lo siguiente: **1)** El accionante en la acción de amparo constitucional, no estableció una relación de causalidad entre los hechos y el derecho vulnerado, existiendo una total imprecisión de los fundamentos; por cuanto, estos deben exponer tópicos determinados que mínimamente deben contener la exhibición de los hechos demandados y de aquellos comprobado, la exposición e interpretación de las normas legales aplicables y su relevancia y la validez constitucional de esas normas; **2)** La Resolución de Recurso Jerárquico fue fundamentada, dado que respecto a la aplicación del método de determinación de los ingresos no declarados, esta instancia Jerárquica después de efectuar un análisis técnico jurídico, estableció que la Administración Tributaria, no se adecuó a los procedimientos para la determinación sobre base cierta legalmente establecidos por la normativa tributaria, explicando adecuadamente que el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria se adecuaba a la determinación sobre base presunta establecida en la RND 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013, y así para la determinación sobre base cierta como señaló la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, además que la aplicación del mismo incidía en la fijación de la Base Imponible del IVA, IT e IUE, y la falta de sustento o explicación técnica sobre la misma, lo que daba lugar a la vulneración del derecho del contribuyente de obtener en sede administrativa una resolución que se ajuste a la realidad del hecho económico que se pretende gravar; **3)** En la instancia recursiva se evidenció que la fundamentación de hecho y de derecho tanto de la Vista de Cargo como de la Resolución no cumplían con los requisitos mínimos establecidos en los arts. 96.I y III y 99.II del CTB; 18 y 19 del DS 27310 de 22 de octubre de 1992 -Reglamento al Código Tributario Boliviano-, siendo ese el fundamento legal por el que la AGIT; y, resolvió declarar la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo, consecuentemente, el ahora accionante no puede aducir falta de fundamentación o falta de pronunciamiento, cuando de forma amplia y fundada en los principios del debido proceso se obró y se resolvió garantizando el debido proceso y la igualdad procesal de las partes; **4)** Sobre la vulneración al debido proceso en su elemento al derecho a la defensa y vulneración a la seguridad jurídica, no se produjo indefensión cuando se conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones; **5)** Lo solicitado por el accionante no responde a la naturaleza jurídica de la acción de amparo constitucional cuya finalidad es la de precautelar y garantizar los derechos de toda persona contra actos ilegales u omisiones indebidas, y sobre la supuesta vulneración a la seguridad jurídica, la instancia constitucional no puede convertirse en una instancia recursiva; **6)** Los argumentos de los accionantes no son evidentes, porque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, se ha respondido y analizado todos los puntos observados; por lo que en consecuencia, se ratifican en todos y cada uno de los

fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada; y, **7)** El 8 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió la RND 17/2013, que establece varios métodos de cuantificación de la deuda tributaria, método por deducción, inducción y por estimación; y el método que aplicó dicha Administración para deducir la deuda fue el método de deducción, utilizando una fórmula prevista en el art. 7 de esa Resolución para determinar las ventas no declaradas, dicha fórmula establece que la Administración Tributaria tiene el inventario inicial y a eso le suma las compras de periodo, más las importaciones, menos las ventas y tampoco el inventario final y si se obtiene una diferencia tendría que multiplicarle por el precio de venta del producto para recién obtener el ingreso no declarado; por lo que, la Administración Tributaria no utilizó su propia formula sino "...que está en un libro..." (sic).

### **I.2.3. Intervención de la tercera interesada**

La Empresa BEICRUZ S.A., mediante su representante legal, por informe presentado el 29 de febrero de 2016, cursante de fs. 405 a 408, señaló lo siguiente: **i)** La Administración Tributaria de forma expresa, admitió que el hecho que motivó a la AGIT, anular el procedimiento de determinación de deuda tributaria, existe y es correcto, al haber aceptado el fundamento y posición de la Resolución Jerárquica respecto a que el método de determinación de la base imponible de los tributos sobre base presunta y no base cierta; por lo que, aceptó las consecuencias jurídicas que conlleva la improcedencia aplicación del método de determinación sobre base cierta, cuando la prueba y procedimiento aplicados corresponden a base presunta, debiendo por ese detalle declararse la improcedencia por consentimiento del acto; **ii)** La tutela solicitada por la Administración Tributaria por vulneración del principio de seguridad jurídica no se encuentra en el objeto de la acción de amparo constitucional, debiendo denegarse la tutela; **iii)** Respecto a que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, carece de fundamento al haber declarado la nulidad, ello no es evidente, por cuanto de la lectura de la citada Resolución se observa la nulidad de la Vista de Cargo por incorrecta aplicación en el método de determinación, argumento que fue desarrollado de forma extensa, luego se consideró la aplicación de la normativa jurídica, los actos y actuaciones procesales, analizando detalladamente el procedimiento de determinación de la base imponible de los tributos utilizados por la Administración Tributaria y la correcta normativa jurídica aplicable; además, consideró y se pronunció de manera fundamentada respecto a otros argumentos desarrollados por esa instancia, como la existencia de precedentes administrativos favorables, el cual fue rechazado previa explicación al respecto; se identificó la ausencia de colaboración del sujeto pasivo en una inspección ocular programada; el petitorio igualmente fue considerado y rechazado previa explicación, para finalmente referirse a la imposibilidad de determinar el margen de utilidad ítem por ítem porque el sujeto pasivo no presentó Kárdex de Inventario, lo cual fue rechazado por la Resolución Jerárquica, porque el inventario fue presentado, antecedentes con los cuales se resolvió anular obrados en base a una correcta administración de justicia; **iv)** La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, tiene un amplio fundamento que respalda su parte conclusiva, siendo la misma

congruente, pertinente, objetiva y principalmente justa, en base a los hechos impugnados y la normativa jurídica aplicable; **v)** El perjuicio a la Empresa BEICRUZ S.A., con el procedimiento de determinación de deuda tributaria, consiste en la determinación de deuda tributaria en base a un margen de utilidad de 23.26% fijo e inmutable para todas las mercancías comercializadas por el sujeto pasivo, la Administración Tributaria aplicó la teoría del costo total sin considerar el costo unitario de los productos, así como se negó reiteradamente a aplicar la normativa jurídica tributaria al procedimiento de fiscalización, pese a que fue observado desde la notificación con la Vista de Cargo y las posteriores actuaciones; y, **vi)** El accionante adjunta en calidad de jurisprudencia vinculante al hecho que motiva el amparo constitucional, Sentencias Constitucionales no aplicables al caso análogo, ante la diferencia de los hechos que motivan y fundamentan la acción.

#### **I.2.4. Resolución**

La Sala Social, Contencioso Tributaria y Contencioso Administrativa Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz, mediante Resolución de 15 de 1 de marzo de 2016, cursante de fs. 438 a 441, **denegó** la tutela solicitada, bajo los siguientes fundamentos: **a)** Es evidente que la parte accionante tiene derecho a interponer los recursos que le franquea la ley; empero, debe determinarse que estos corresponden con los agravios denunciados, así, los principios de seguridad jurídica y a obtener una justicia pronta y oportuna, son aplicables dentro de la justicia ordinaria y no vía acción de amparo constitucional; **b)** La jurisprudencia constitucional se pronunció sobre la fundamentación, motivación y congruencia que deben contener todas las resoluciones; en ese sentido, antes de ingresar al análisis de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, es preciso puntualizar los agravios vertidos por el ente accionante y si estos fueron resueltos por la autoridad inferior; **c)** La AGIT -ahora demandada-, se remitió a la Resolución de primera instancia, que fue "...la que ha causado todo este panorama..." (sic), misma que no fue demandada ante ese Tribunal; por lo que, se denota la falta de legitimación pasiva respecto al Tribunal de alzada; **d)** No existe un nexo causal entre lo demandado por la presente acción de defensa y el memorial de impugnación de la entidad accionante; sin embargo, ese Tribunal estableció que la Resolución de segunda instancia se encuentra debidamente motivada, ya que expuso en sus Considerandos, las alegaciones de las partes, ingresando al fondo para determinar si se incumplió con lo determinado en los arts. 96 y 99 del CTB; y, **e)** Por lo precedentemente expuesto, al no observarse vulneración alguna a los derechos o garantías constitucionales de la parte accionante, al margen que la autoridad de alzada no fue demandada, a decir de ese Tribunal, no se pudo ingresar a analizar si se lesionaron dichos derechos.

## **II. CONCLUSIONES**

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

- II.1.** El SIN, emitió Vista de Cargo el 25 de agosto de 2014, contra el contribuyente BEICRUZ S.A., en base a la Orden de Fiscalización 0012OFE00414, por los impuestos IVA, IT e IUE de los periodos de enero a diciembre de la gestión 2009 (fs. 12 a 88).
- II.2.** Por RD 17-01294-14 de 29 de diciembre de 2014, el Gerente GRACO Santa Cruz del SIN, resolvió determinar sobre base cierta, entre otros, las obligaciones impositivas del contribuyente BEICRUZ S.A. que asciende a UFV's16 469 853.- (dieciséis millones cuatrocientos sesenta y nueve mil ochocientos cincuenta y tres Unidades de Fomento a de Vivienda), calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago (fs. 89 a 207).
- II.3.** La Empresa BEICRUZ S.A., por memorial presentado el 19 de enero de 2015, interpuso recurso de alzada contra la RD 17-01294-14, (fs. 211 a 238 vta.).
- II.4.** La Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0366/2015 de 27 de abril, resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014 de 25 de agosto, disponiendo que la Administración Tributaria, emita un nuevo acto administrativo fundamentando su determinación en cumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 del CTB, estableciendo técnica y legalmente sus observaciones, aplicando procedimientos normativos, especificando y justificando el método de determinación de la base imponible aplicado, de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico-Jurídicos que anteceden conforme el art. 212 inc. c) de la Ley 3092 de 7 de julio de 2015 (fs. 271 a 305 vta.).
- II.5.** Por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015 de 21 de julio, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad AGIT -hoy demandado-, confirmó la Resolución del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa BEICRUZ S.A. contra la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; anulando en consecuencia obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014, inclusive debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo acto administrativo, fundamentando su determinación en cumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 del CTB, de conformidad con el art. 212.I, inc. b) del CTB (fs. 307 a 327).

### **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO**

La entidad accionante a través de sus representante, denuncia la lesión de sus derechos invocados en la presente acción de amparo constitucional; por cuanto, se determinó la base imponible deduciendo una deuda tributaria en base a la documentación proporcionada por el sujeto pasivo cumpliendo con la normativa a efecto de no incurrir en nulidad; sin embargo, la AGIT, estableció que la

Administración Tributaria violó el derecho a la defensa, revocó y anuló los actos administrativos en base a un cambio en el método de determinación, que de acuerdo a sus argumentos se habría utilizado la determinación tributaria conforme a los ingresos no declarados en función del análisis del precio facturado aplicando como base el concepto contable de la teoría del costo total sin haber considerado el costo unitario de los productos, el margen de utilidad en base a los estados financieros del sujeto pasivo, debiendo aplicar no la base cierta, sino la presunta, sin argumentos y sin demostrar verazmente ni siquiera con un cálculo aritmético contable para reflejar donde está el error en la determinación, alejándose de la realidad del hecho económico que se pretende grabar, con una falta de sustento y explicación técnica.

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

### **III.1. Jurisprudencia reiterada sobre el problema jurídico en la acción de amparo constitucional: La importancia de su delimitación por los jueces y tribunales de garantías, y el Tribunal Constitucional Plurinacional para resolver un caso sometido a la justicia constitucional**

La SCP 0367/2012 de 22 de junio, estableció que: *"El problema jurídico en la acción de amparo constitucional, se conforma con siguientes elementos que se extraen de la Constitución y de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional: **1) El acto lesivo**, que es el o los actos u omisiones denunciados de ilegales o indebidos del servidor público o de persona individual o colectiva (arts. 128 de la CPE, 73 y 77.3 de la LTCP) que pueden consistir en resoluciones judiciales en general, actos administrativos en general o actos u omisiones de personas naturales o jurídicas particulares, que considera la o el accionante (persona natural o jurídica) son ilegales o indebidos; **2) Los derechos fundamentales o garantías constitucionales** restringidos, suprimidos o amenazados de ser restringidos o suprimidos de la persona natural o jurídica que se crea afectada por el acto lesivo (arts. 129.I de la CPE, 73 y 77.4 de la LTCP), siempre que no se encuentren dentro del ámbito de protección de las acciones de libertad, de protección a la privacidad o popular; y, **3) La petición**, es decir, la tutela que se solicita para restablecer los derechos fundamentales o garantías restringidas, suprimidas, amenazadas o vulnerados (arts. 129.IV de la CPE `...en caso de encontrar cierta y efectiva la demanda, concederá el amparo solicitado` y 77.6 de la LTCP).*

*Del marco constitucional y legal anotado se extrae que el juez o tribunal de garantías a tiempo de formular el problema jurídico que va a resolver debe tener en cuenta los tres elementos antes desarrollados, los que deben estar vinculados, a efecto de responder a la siguiente interrogante:*

*¿Cuál o cuáles son los actos lesivos denunciados de ilegales o indebidos en los que presuntamente incurrió el servidor público o la persona individual o colectiva que la o el accionante considera violatorios a sus derechos fundamentales y garantías constitucionales, que ameriten -en caso de encontrar cierta y efectiva la demanda- conceder o denegar el amparo solicitado?*

*Es decir, la o el accionante puede en su demanda a tiempo de exponer la relación fáctica, narrar todos y cada uno de los antecedentes, contextualizar éstos con otros hechos para una mejor comprensión. Asimismo, puede tener una multiplicidad de peticiones respecto de esos hechos expuestos y también alegar y denunciar la vulneración a una infinidad de derechos fundamentales y garantías constitucionales, empero, lo que resolverá el juez o tribunal de garantías y el Tribunal Constitucional Plurinacional en revisión es el o los problemas jurídicos constituidos por los actos lesivos, vinculados a los derechos fundamentales y garantías constitucionales alegados de restringidos, suprimidos o amenazados de ser restringidos o suprimidos, con el amparo solicitado, es decir la petición”.*

### **III.2. El amparo constitucional no es una instancia procesal ni casacional supletoria dentro de ningún proceso ordinario**

Dada la naturaleza de la acción de amparo constitucional, la uniforme jurisprudencia emitida por este Tribunal, contenida en la SCP 0294/2012 de 8 de junio, que cita a la SC 1358/2003-R de 18 de septiembre, precisó que esta acción tutelar: *“...no es un recurso casacional que forme parte de las vías legales ordinarias, lo que significa que sólo se activa en aquellos casos en los que se supriman o restrinjan los derechos fundamentales o garantías constitucionales, por lo mismo no se activa **para reparar supuestos actos que infringen las normas procesales o sustantivas, debido a una incorrecta interpretación o indebida aplicación de las mismas**”* (las negrillas fueron añadidas) (Entendimiento reiterado en las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0108/2012 de 27 de abril y 1687/2012 de 1 de octubre, entre otras).

La mencionada línea jurisprudencial fue también ratificada en la SCP 1737/2014 de 5 de septiembre, pronunciada por esta misma Sala, que indicó: *“...esta jurisdicción no se constituye en un mecanismo de impugnación de la labor que efectúan los jueces y tribunales ordinarios; el Tribunal Constitucional Plurinacional no puede inmiscuirse en esa labor particular, al estar compelido al cumplimiento de funciones diferentes (art. 196.I de la CPE), menos puede convertirse en un supra tribunal con facultades de revisar lo obrado por autoridades de otras jurisdicciones, a menos que la accionante hubiera manifestado de manera precisa una errónea valoración de la prueba (individualizando la prueba y el*

*alejamiento de los marcos de razonabilidad y equidad), una errónea interpretación del Derecho (precisando qué normas legales fueron erróneamente interpretadas y cómo estas interpretaciones vulneran derechos fundamentales de manera puntual y concreta); o, cómo los elementos congruencia y fundamentación han sido vulnerados al emitirse una resolución judicial”.*

### **III.3. Análisis del caso concreto**

Los antecedentes glosados en el presente fallo constitucional, dan cuenta que mediante Vista de Cargo de 25 de agosto de 2014, el SIN inició proceso de determinación tributaria contra el contribuyente BEICRUZ S.A., en base a la Orden de Fiscalización 0012OFE00414, por los impuestos IVA, IT e IUE de los periodos de enero a diciembre de la gestión 2009; posteriormente, mediante RD 17-01294-14, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago determinando sobre base cierta, entre otros, las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de UFV's16 469 853.-; lo que suscitó que la Empresa BEICRUZ S.A., interpusiera recurso de alzada contra la RD 17-01294-14; impugnación que fue resuelta por la ARIT Santa Cruz, emitiendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0366/2015, a través de la cual se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, eso es hasta la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014, disponiendo que la Administración Tributaria, emita un nuevo acto administrativo fundamentando su determinación en cumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 del CTB, "...estableciendo técnica y legalmente sus observaciones, aplicando procedimientos normativos, especificando y justificando el método de determinación de la base imponible aplicado, de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos Técnico-Jurídicos que anteceden conforme el art. 212 inc. c) de la Ley 3092" (sic).

En ese orden, impugnada la Resolución de Recurso de Alzada, por la entidad ahora accionante, la AGIT -ahora demandada-, resolviendo dicho recurso, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, a través de la cual, confirmó la Resolución del Recurso de Alzada interpuesto por BEICRUZ S.A. contra la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, y anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014, inclusive, disponiendo que la Administración Tributaria emita un nuevo acto administrativo, fundamentando su determinación en cumplimiento a los requisitos estipulados en el art. 96 del CTB, de conformidad con el art. 212.I, inc. b) del CTB.

Ahora bien, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio del SIN, denuncia la lesión al debido proceso en sus elementos de congruencia, a obtener una justicia pronta y sin dilaciones, a la igualdad, a la defensa y a la

“seguridad jurídica”, pidiendo que a través de la presente acción se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2015, y se emita una nueva resolución; sin embargo, de lo denunciado por el SIN, se advierte que lo que reclama dicha entidad en esencia, es un aspecto sustancial de la determinación tributaria, al señalar que la AGIT -hoy demandada- habría cometido un acto ilegal al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0366/2015, que resolvió anular obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00568/2014, disponiendo que la Administración Tributaria, emita un nuevo acto administrativo fundamentando su determinación en cumplimiento de los requisitos estipulados en el art. 96 del CTB; es decir, que establezca técnica y legalmente las observaciones, que aplique procedimientos normativos, así como justifique el método de determinación de la base imponible conforme lo previsto por el art. 212 de la Ley 3092, Resolución que fue avalada por la AGIT, quien es ahora demandado en la presente acción de amparo constitucional.

En ese orden, y conforme al desarrollo jurisprudencial expuesto en el Fundamento Jurídico III.2. de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, lo que pretende la parte accionante es que a través de esta acción de amparo constitucional se revise si la nulidad de obrados dispuesta por la entidad demandada, fue correcta o no; sin embargo, para realizar dicho examen la jurisdicción constitucional tendrá que valorar aspectos sustanciales que se suscitaron dentro del proceso determinativo que dio lugar a la nulidad de obrados; toda vez que, la parte accionante reclama la indebida aplicación del método de determinación de la base imponible sobre cosa cierta; es decir, determinación de ingresos no declarados por margen de utilidad y el margen de utilidad en aplicación de normativa prevista para base presunta, que no se tomó en cuenta la prueba de descargo; asimismo, que dentro del proceso se hizo alusión acerca de la determinación de ingresos no declarados respecto al costo de la mercadería vendida, sobre la determinación del margen de utilidad y sobre la deuda por análisis de ventas declaradas y compras informadas; y la depuración de crédito fiscal, entre otros aspectos, haciendo alusión igualmente, en la demanda de acción de amparo constitucional, que dentro del recurso jerárquico, si bien la AGIT, habría hecho referencia a que la Administración Tributaria aplicó el método de determinación de base imponible sobre base presunta, refiere que sería distinto a la determinación de base imponible sobre base cierta, y con ello no se habría demostrado la aplicación de un método erróneo que hubiera derivado en una incorrecta determinación de la deuda tributaria, menos ocasionado un perjuicio a la Empresa BEICRUZ S.A., que justifique anular los actos administrativos; es decir que, a través de la presente acción tutelar se pretende que este Tribunal ingrese a analizar y determinar la correcta o incorrecta determinación de la deuda tributaria, así como que no habría establecido el método de determinación sobre base presunta utilizado y que dio lugar al margen de utilidad errado o injustificado,

señalando que el procedimiento que habrían utilizado para la determinación es el correcto, aludiendo que la autoridad demanda no fundamentó suficientemente la nulidad declarada puesto que no se habría establecido la trascendencia del error en la estipulación de un método de determinación diferente al realizado.

En razón a todo lo descrito, resulta incuestionable establecer que lo pretendido por la entidad accionante, no puede ser analizado a través de la presente acción de tutelar; dado que ello, implicaría que esta instancia constitucional se convierta en un supra tribunal con atribuciones de revisar lo obrado por instancias de otras jurisdicciones, y sobre todo resuelva aspectos contenciosos que corresponden a la jurisdicción ordinaria cual si se tratase de una instancia casacional; consecuentemente al encontrarse el problema jurídico ahora planteado relacionado a aspectos sustanciales respecto a los cuales las instancias correspondientes ya efectuaron una valoración y aplicación de la norma, corresponde denegar la tutela solicitada, precisamente por no ser esta una atribución de este Tribunal a través de la acción de amparo constitucional, sino más bien de un control de legalidad que debe ser tramitado en la vía ordinaria dentro de un proceso que garantice una etapa de conocimiento amplio y que en definitiva resuelva las controversias existente entre GRACO Santa Cruz del SIN y la AGIT, sobre la legalidad o no en la determinación del tributo fiscalizado a la empresa ahora tercera interesada.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **denegar** la tutela impetrada, aunque con otro fundamento, actuó correctamente.

### **POR TANTO**

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución de 15 de 1 de marzo de 2016, cursante de fs. 438 a 441, pronunciada por la Sala Social, Contencioso Tributaria y Contencioso Administrativa Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada, con la aclaración que no se ingresó a examinar el fondo de la problemática planteada.

**Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.**

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez  
**MAGISTRADA**

Fdo. Dr. Ruddy José Flores Monterrey  
**MAGISTRADO**

