



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0897/2016-S3 Sucre, 24 de agosto de 2016

SALA TERCERA

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

Expediente: 11655-2015-24-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 37/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1155 a 1159, pronunciada dentro de la **acción de amparo constitucional** interpuesta por la **Empresa Constructora Latinoamericana Limitada "ECLA LTDA."** representada por **Wilfredo Suárez Alquiza** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)**.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 5 y 23 de junio de 2015, cursantes de fs. 468 a 481, y 509 a 510 vta., la parte accionante señaló lo siguiente:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

Emergente de la Orden de Verificación 14290200007 de 26 de marzo de 2014, notificada el 1 de abril del mismo año, con alcance a los hechos y/o elementos específicos relacionados con el crédito fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) declarados en las Pólizas de Importación de los periodos comprendidos entre abril de 2009 a marzo de 2010, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) le comunicó que sería sujeto a procedimiento de determinación, producto del cual se emitió la Vista de Cargo 32-0041-2014 de 22 de mayo, que estableció la existencia de una deuda tributaria de UFV's1 407,838.- (un millón cuatrocientos siete mil ochocientos treinta y ocho unidades de fomento a la vivienda), equivalente a una suma de Bs2 739.369.- (dos millones setecientos treinta y nueve mil trescientos sesenta y nueve bolivianos), siendo el principal argumento, que la documentación que se presentó, no acreditó la realización de las transacciones

efectuadas en las pólizas de importación observadas y que por tanto no son suficientes como respaldo del crédito fiscal.

Una vez presentadas las pruebas de descargo en virtud de la Vista de Cargo, el SIN emitió la Resolución Determinativa (RD) 17-0286-2014 de 27 de junio, que le fue notificada mediante cédula el 30 de junio de 2014, resolviendo la existencia de una deuda comprendida en UFV's1 407,838.-, por lo que al ser un acto que vulnera la legalidad de sus intereses impugnó el mismo a través del recurso de alzada, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, instancia que mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014 de 9 de octubre, dispuso revocar parcialmente la RD 17-0286-2014, dejando sin efecto la totalidad del tributo omitido, fallo ante el cual la Administración del SIN, presentó recurso jerárquico, mas no la parte accionante; por cuanto, la Resolución emitida era favorable y en consecuencia no existían agravios que reclamar; sin embargo, al no haber impugnado la Resolución de alzada, tan solo implicó conformidad con la parte resolutive; empero, tal determinación no declaró procedente el pedido de prescripción, ni se pronunció sobre los vicios de nulidad acusados, sino tan solo determinó revocar parcialmente la Resolución Determinativa, bajando el tributo presuntamente omitido a cero, persistiendo una pequeña multa de UFV's3 000.- (tres mil unidades de fomento a la vivienda)

En ese entendido, y ante el recurso jerárquico que presentó el SIN, ejercieron el derecho a la defensa a través de la presentación de alegatos, con los mismos argumentos expuestos en el recurso de alzada, siendo resuelto por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014 de 29 de diciembre, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014, manteniendo subsistente la RD 17-0286-2014, señalando que el contribuyente no interpuso el recurso jerárquico, cuando debió revisar todos los puntos resueltos por el inferior, además de los argumentos expuestos en los alegatos al no existir respuesta al referido recurso; toda vez que, al haber ganado el recurso de alzada no contaban con legitimación activa para deducir el recurso jerárquico, habiendo omitido considerar que muchos de los argumentos de defensa expuestos en "Alegatos de Recurso Jerárquico", son de orden público; por cuanto, lesionan el procedimiento establecido; y, los derechos y garantías constitucionales del contribuyente.

La Resolución de recurso jerárquico a momento de revocar la Resolución de recurso de alzada, no consideró que en el caso de "ECLA LTDA.", al tratarse de una importación, en lugar de la existencia de la factura, debía verificar la existencia de la Póliza de Importación -Declaración Única de Importación (DUI)- y que no podía poner en duda la existencia de la misma, pues en el caso no existió transacción o alguna figura parecida a la compra, que dé origen al crédito fiscal, ello debido a que la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) ya acreditó la existencia de la importación, así como el pago del IVA referido a importaciones que da origen al crédito fiscal, aspectos que jamás fueron puestos en duda, en razón a que el SIN durante todo el proceso de verificación y durante la tramitación de los recursos de alzada y jerárquico reiteradamente dijo que no se duda de la existencia de la

misma, es así que recayendo en el idéntico error del SIN la AGIT se dio a la tarea de revisar, cómo se compró la mercadería en Perú; es decir, fuera de territorio boliviano, poniendo en duda la existencia de la importación al ponerse a verificar el destino y forma de inventariación y posterior contabilización, saliéndose de los límites y alcance de la fiscalización.

En ese entendido, la autoridad demandada aplicó la norma totalmente alejada de una interpretación aceptable, pronunciándose sobre “compras, facturas y actos posteriores a la importación” (sic), los que no tienen ninguna relación con la importación que señala el art. 8 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, labor que efectuó sin valorar la prueba presentada y desde una óptica inadecuada; es decir, no existió una evaluación razonable de la prueba, sumado al hecho de no hallarse coincidencia entre lo que se le informó que verificarían y lo realmente comprobado; finalmente, la autoridad demandada basa su determinación de no considerar favorablemente la prueba, en el hecho de no haber presentado el kardex de inventariación, ni haber probado la transferencia de dominio, cuando no existe norma alguna que obligue a llevar un kardex de inventarios; por cuanto, la actividad a la que se dedica no es la reventa de lo importado sino la construcción, por lo que debe considerarse que la Póliza de Importación acredita por demás el derecho propietario sobre lo nacionalizado.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

La parte accionante refiere que se lesionaron sus derechos de petición, al debido proceso en sus elementos de congruencia, valoración razonable de la prueba y aplicación objetiva de la ley, a la igualdad y a la defensa, citando al efecto los arts. 8, 24, 115, 116, 119, 120, 122, 123, 178 y 410 de la Constitución Política del Estado (CPE); 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); y, 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela, disponiendo la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014 de 29 de diciembre, debiendo emitirse una nueva que se ajuste a los derechos y garantías consagrados por la Constitución Política del Estado.

I.2. Trámite procesal ante el Tribunal Constitucional Plurinacional

I.2.1. Improcedencia de la acción de amparo constitucional

La Sala Civil y Comercial Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución 30/15 de 10 de junio de 2015, cursante de fs. 483 a 484, declaró la “improcedencia in limine” de la acción de amparo constitucional; consecuentemente, la parte accionante, por

memorial presentado el 23 de junio de 2015, cursante de fs. 509 a 510 vta., impugno dicha determinación.

I.2.2. Admisión de la acción de amparo constitucional

Por AC 0200/2015 RCA de 27 de julio, cursante de fs. 514 a 521, la Comisión de Admisión de este Tribunal, con la facultad conferida por el art. 30.III del Código Procesal Constitucional (CPCo) resolvió revocar la Resolución 30/15, y en consecuencia, dispuso se admita la presente acción y se lleve a cabo la audiencia de consideración de la misma.

I.3. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 8 de julio de 2016, según consta en el acta cursante de fs. 1139 a 1154 vta., presentes la parte accionante, los representantes legales de la autoridad demandada y de los terceros interesados; y, ausente el representante del Ministerio Público; se produjeron los siguientes actuados:

I.3.1. Ratificación y ampliación y de la acción

La parte accionante ratificó los términos expuestos en su memorial de acción de amparo constitucional, y ampliándolos señaló lo siguiente: **a)** Con relación al crédito fiscal es necesario tener presente cuál es la fuente del mismo, en un primer caso, este se constituye por el crédito proveniente de facturas y en un segundo -es el que causó confusión-, se instituye cuando el contribuyente realiza una importación, por lo que a momento de pasar por la ANB se paga el arancel IVA, estas dos formas antes expuestas sirven para pagar impuestos, pero no son iguales; toda vez que, en el caso de la factura, se da por la compra en el mercado interno que está sujeta a verificación por parte del SIN, y la segunda, constituye la importación, en la cual no hay una compra en el mercado interno y por lo tanto no hay nada que comprobar porque la transacción de compra y venta se realizó en el extranjero, en este caso el importe por el tributo respectivo lo cobra la ANB siendo el arancel por concepto de IVA el de 14.94%, ya que el SIN no puede fiscalizar nada debido a que la entidad llamada a verificar la importación y exportación es la ANB; **b)** Otro aspecto que se debe considerar es que el contribuyente puede pagar sus impuestos con crédito fiscal el cual lo obtiene de compras y/o importaciones realizadas, en el caso en análisis el SIN al poner condiciones excesivas y no validar el hecho de tener Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) del crédito declarado y al poner en duda la palabra de la ANB suprimió el derecho al crédito fiscal; **c)** Una vulneración más que se dio es la relacionada al debido proceso en cuanto a la aplicación objetiva de la ley procesal, concretamente en el ámbito de observancia de los requisitos, tales como la ausencia de firmas en la vista de cargo girada al contribuyente, y la actuación del SIN a momento de realizar la fiscalización, en razón a que este señaló que iba a depurar el crédito fiscal, pero al final termina cobrando un impuesto; es decir, que acusa por una cosa pero ejecuta otra. En el caso, solo se debería presentar las DUI's; sin embargo, el SIN solicitó documentación referida a compras efectuadas en el extranjero, manejo del gasto y almacenaje, lo cual no podía ya que su investigación solo abarca a ciertos

parámetros de fiscalización y verificación; **d)** De acuerdo al Código Tributario Boliviano las facultades del SIN son dentro del territorio nacional y no así en el extranjero; empero, este se dio la tarea de revisar la pólizas de importación; asimismo, omitió señalar si la verificación a efectuarse era interna o externa, ya que jamás se informó qué aspectos se debían verificar, por ello el SIN accedió a mucho más de lo que inicialmente solicitó; **e)** En relación a la vulneración al debido proceso en torno a la valoración de la prueba, se debe tomar en cuenta que el SIN y la AGIT al emitir sus resoluciones tienen que basarse en prueba legal y correcta y no pueden valorar prueba que en el caso en cuestión ha excedido los alcances de la verificación; vale decir, que esta no puede lesionar el principio de congruencia, por tal razón la Resolución de recurso jerárquico vulneró derechos y garantías, ya que ha prorrogado la facultad territorial del SIN al pedir documentación sobre la compra realizada en el extranjero, en ese sentido es necesario indicar que al respecto se presentó certificaciones emitidas por la ANB, la cual señaló que estas transacciones son reales, aspecto que al realizar sus respectivas resoluciones tanto el SIN como la AGIT no podían hacer otra cosa que aceptar las mismas, por lo tanto al no haber valorado la prueba habría incurrido en violaciones al debido proceso, más aun teniendo en cuenta que el crédito fiscal de las DUI's utilizado por el sujeto pasivo para disminuir el crédito fiscal fue cancelado por el recurrente a momento del despacho aduanero; y, **f)** Respecto al derecho a la igualdad se debe tener presente que la actuación de la AGIT es parcializada; toda vez que, considera solamente los argumentos del SIN y no del contribuyente; asimismo, sobre la congruencia y el derecho de petición, la parte accionante durante el desarrollo del proceso solicitó la prescripción, aspecto que no fue resuelto por la AGIT, alegando que el contribuyente se encuentra de acuerdo con la Resolución de recurso de alzada.

I.3.2. Informe de la autoridad demandada

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, a través de sus representantes por informe de 8 de julio de 2016, cursante de fs. 539 a 555, señaló que: **1)** La presente acción de amparo constitucional incumple el art. 33.4 y 5 del CPCo; toda vez que, la parte accionante no ha precisado en qué elementos fácticos de hecho radica la vulneración de sus derechos, en tal sentido a momento de ver su petitorio se observa que este solicita se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014; sin embargo, no se pronuncia sobre la Resolución de recurso de alzada; **2)** La parte accionante desconoce la naturaleza del contencioso administrativo, puesto que si este consideraba que se vulneraron sus derechos y garantías, debió acudir primeramente a los tribunales judiciales a demandar las supuestas lesiones, sumado al hecho de confesar que no interpuso el recurso jerárquico, por tal razón los aspectos hoy impugnados en la actual acción tutelar no podrían revisarse debido a que esta no es la vía idónea para impugnar, pues de haber considerado que la Resolución de recurso de alzada vulneraba sus derechos, debió reclamar los mismos a través del recurso jerárquico; **3)** La convalidación de los actos se da cuando la parte agraviada no formula su reclamo dejando así que precluya su derecho, en este caso no es admisible que recién ahora la parte accionante pretenda incorporar elementos nuevos que en su momento no los impugnó; y, **4)** Sobre el reclamo referido a la no valoración de las pruebas, se

debe tener presente que dicha afirmación carece de asidero legal ya que no indica efectivamente los requisitos para que se proceda a una nueva valoración probatoria.

Asimismo, en audiencia expresó lo siguiente: **i)** La entidad competente para revisar la actividad jurisdiccional de la AGIT es el Tribunal Supremo de Justicia, además es necesario recalcar que el accionante no interpuso recurso jerárquico; asimismo, la AGIT no consideró los alegatos presentados por el mismo pues en este caso se han convalidado la Resolución del recurso de alzada, los cuales fueron tácitamente aceptados por este; asimismo, se debe tener en cuenta que la vía administrativa se agota con la resolución del recurso jerárquico pudiendo este iniciar el proceso contencioso administrativo si consideró que se le vulneraron derechos, por lo tanto tenía expedita la referida vía para hacerlos valer; **ii)** Sobre la lesión al debido proceso en su vertiente de valoración de la prueba, es necesario tener presente que el accionante no refiere qué pruebas no fueron compulsadas o valoradas correctamente, por lo que en el caso en análisis no demostró la adquisición realizada ni los medios y forma de pago; por ende, no habría lesión a la supuesta valoración de la prueba; toda vez que, la parte accionante no ha presentado prueba nueva ante la instancia jerárquica, misma que tan solo ha valorado los antecedentes que le fueron remitidos; y, **iii)** En relación a la vulneración al derecho a la defensa, es necesario aclarar que la parte accionante no interpuso el recurso jerárquico respectivo; en ese sentido, se demuestra que este nunca estuvo en indefensión, siendo necesario considerar que la acción de amparo constitucional no es un mecanismo procesal para interponer agravios o reclamar lesiones.

I.3.3. Informe de los terceros interesados

La Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del SIN, a través de sus representantes en audiencia señaló lo siguiente: **a)** La primera etapa correspondiente a la determinación se subdivide en la determinación propiamente dicha y la impugnación, la primera es aquella en la que la Administración Tributaria ejerce sus funciones e inicia esta con la orden de verificación culminando en la emisión de la vista de cargo, la cual establece una deuda que posteriormente sirve de base para emitir la resolución determinativa, la misma que una vez notificada puede ser impugnada en vía administrativa de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario Boliviano; **b)** A momento de interponer los recursos, el contribuyente puede tener diferentes pretensiones tanto de forma como de fondo y la ARIT como la AGIT pueden dar la razón a los mismos, pero resulta ilógico que el contribuyente a quien se le benefició en parte en una resolución no reclame posteriormente en recurso jerárquico, en este caso si consideraba que la Resolución de recurso de alzada era perjudicial este tenía toda la facultad de reclamar mediante el jerárquico; sin embargo, no lo hizo y de esta manera consintió todo lo fundamentado en dicha Resolución; **c)** Por otra parte un aspecto que llama la atención es el tema de la posible modificación de la vista de cargo sin firmas; en este sentido, se debe aclarar que todos los actuados y antecedentes se encuentran debidamente firmados, posiblemente la copia entregada a la parte accionante no tenga firmas; empero, ese aspecto ya fue reclamado en el recurso de alzada, ahora se debe tener en cuenta

que el contribuyente recibió la Vista de Cargo y en virtud de esta presentó descargos, si este aspecto le generaba un agravio, debió ser reclamado en su oportunidad en el recurso jerárquico; por ello, al no hacerlo dio a entender que no existe ningún vicio y por lo tanto no tuvo ninguna indefensión; y, **d)** Con referencia al tema del crédito fiscal se debe tener en cuenta que la administración a momento de la verificación solicitó las DUI's, pero en este caso el contribuyente no pudo demostrar la realización efectiva de la transacción comercial, por tal motivo, no presentó documentación idónea que respalde el pago del comprador en Bolivia con referencia al comprador en el extranjero, en síntesis, existe una importación y por lo tanto también unas DUI's, pero no se demostró el pago del bien importado y es preciso aclarar este tema ya que de no hacerlo se estaría pretendiendo eludir obligaciones tributarias a través de una acción dilatoria.

Rosa Cecilia Vélez Dorado, Directora Ejecutiva de la ARIT La Paz, a través de sus representantes mediante informe de 7 de julio de 2016, cursante de fs. 587 a 591, sostuvo lo siguiente: **1)** La ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014, por la que dispuso revocar parcialmente la RD 17-0286-2014; en consecuencia, dejó sin efecto el tributo omitido manteniendo subsistente la multa por incumplimiento de deberes formales debido a que no se entregó toda la documentación durante el procedimiento de verificación y fiscalización correspondiente; **2)** Sobre los vicios de nulidad en la Orden de Verificación se debe tener en cuenta que esta fue emitida en cumplimiento a lo establecido por la RDN 10-005-13, y aun cuando no se especificó la modalidad del proceso de determinación, situación que no afecta al proceso; en consecuencia, es evidente que el sujeto pasivo tuvo pleno conocimiento de que la verificación es externa; **3)** En cuanto al alegato referido a los vicios de la Vista de cargo, si bien es cierto que existe una omisión en la consignación de la rúbrica de la autoridad competente, es evidente que una vez notificada, el contribuyente presentó argumentos y descargos durante todo el proceso asumiendo pleno conocimiento del acto sin que haya estado en indefensión alguna; **4)** Sobre la valoración de descargos; toda vez que, no existirían agravios sobre los cuales se basa el recurso de alzada, en esta instancia se procedió a revisar y valorar los descargos conforme lo pedido en el memorial de alzada, motivo por el cual el accionante no tiene asidero legal para solicitar la nulidad de este punto; del mismo modo, sobre la aplicación de la normativa inexistente, es necesario señalar que la Administración Tributaria basó su observación en lo dispuesto por el art. 70 del Código Tributario Boliviano (CTB) y no así en la Resolución Normativa 10-0011-11, por lo que no es evidente que se haya aplicado normativa que no estaba vigente; **5)** En relación al impuesto sobre el crédito fiscal es necesario mencionar que el IVA de las DUI's fue utilizado por el contribuyente a efecto de disminuir el débito fiscal a momento de la liquidación del referido impuesto y en consecuencia deducir este; en ese sentido, al ser utilizado el IVA en el momento de la importación como crédito fiscal al efectuar la liquidación del mismo, el SIN se encuentra plenamente facultado para su verificación sin que esta competencia obstaculice las facultades en este caso de la ANB; **6)** Sobre la prescripción es necesario tener en cuenta que esta opera en el lapso de seis años de acuerdo al art. 59 del CTB, y es más al haber sido notificado con la Resolución Determinativa el 30 de julio de 2014, se habría

producido una interrupción, motivo por el cual en el caso en análisis no es admisible la excepción de prescripción; y, **7)** Respecto al incumplimiento de deberes formales es necesario tener presente que la parte accionante tenía conocimiento de la documentación extrañada, es más solicitó ampliación para la presentación y lo hizo fuera de plazo; por ende, de ello se lo sanciono con una multa equivalente a 3000 UFV's. Por lo tanto conforme a lo descrito anteriormente se solicita se deniegue la tutela y en su caso se declare la improcedencia de la misma.

I.3.4. Resolución

La Sala Civil y Comercial Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, por Resolución 37/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1155 a 1159, **denegó** la tutela solicitada, señalando que no corresponde al Tribunal de garantías ingresar a considerar aspectos referidos con el fondo de lo resuelto; toda vez que, la parte accionante pretende que se ingrese y valore los antecedentes del proceso y la prueba ofrecida en instancia administrativa, por lo tanto no corresponde a esta instancia "...efectuar una revisión de la actividad probatoria desarrollada en la instancia administrativa o ingresar a revisar el fondo de los hechos, por lo que mal podría pretenderse una revisión total de los antecedentes fácticos cual si se tratara de una instancia casacional (...) a no ser que se identifique vulneración a derechos y garantías constitucionales..." (sic), por otra parte en cuanto a la supuesta infracción del derecho al debido proceso en su vertiente a la defensa, este no fue demostrado por la parte accionante de manera clara y precisa, debido a que el mismo hizo uso de los medios de defensa que la ley faculta.

II. CONCLUSIONES

Realizada la revisión y compulsas de los antecedentes, se establece lo siguiente:

- II.1.** El 22 de mayo de 2014, el SIN emitió la Vista de Cargo GGLPZ/DF/SFE/VC/043/2014, configurando preliminarmente la conducta del contribuyente como "Omisión de Pago" conforme a lo previsto en el art. 165 del CTB, sancionándose dicha conducta con el 100% del tributo omitido de acuerdo al art. 42 del Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004 (fs. 14 a 23).
- II.2.** Por RD 17-0286-2014 de 27 de junio, la Gerencia de GRACO La Paz del SIN resolvió los siguientes aspectos: **i)** Declaró la inexistencia del tributo omitido en el procedimiento de verificación originado en la Orden de Verificación 14290200008, iniciado contra el contribuyente "ECLA LTDA.", al no existir diferencia en el Crédito Fiscal del IVA, en los periodos fiscales de agosto y diciembre de 2009; y, marzo de 2010; **ii)** Determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones 1020203024 por apropiación indebida de crédito fiscal en el IVA en los periodos fiscales de abril hasta noviembre de 2009; y, enero y febrero de 2010, en el impuesto omitido

de Bs908 649.- (novecientos ocho mil seiscientos cuarenta y nueve bolivianos); **iii)** Calificó la conducta del contribuyente, por los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2009; y, enero y febrero de 2010 en el IVA como omisión de pago, por adecuarse la conducta establecida por el art. 165 del CTB, sancionándose con una multa igual al 100% del impuesto omitido equivalente a UFV's592 627.-; **iv)** Sancionó a "ECLA LTDA.", con la multa de UFV's3 000.-, por incurrir en el incumplimiento de deber formal de entrega de toda la documentación requerida por la Administración Tributaria; y, **v)** Intimó al contribuyente para que en los términos previstos por ley deposite la suma de UFVs1 421 569.- equivalentes a la suma de Bs2 783,075.- por concepto de deuda tributaria que incluye el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales (fs. 24 a 47).

- II.3.** "ECLA LTDA." -Empresa ahora accionante-, el 21 de julio de 2014, presentó recurso de alzada contra la RD 17-0286-2014 (fs. 48 a 85), siendo resuelto por la ARIT La Paz, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014 de 9 de octubre, determinando revocar parcialmente la citada Resolución Determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de UFVs592 627.-, más intereses y multa por omisión de pago, manteniendo firme y subsistente la multa por incumplimiento de deberes formales de UFVs3000.- por entregar toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria, durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos (fs. 136 a 166). Resolución de recurso de alzada que fue notificada a la referida Empresa, el 15 de octubre del mismo año (fs. 167).
- II.4.** Memorial de presentación de recurso jerárquico interpuesto por la Gerencia de GRACO La Paz del SIN representado por Juan Carlos Mendoza Lavadenz contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014 (fs. 1012 a 1015 vta.), admitido por Auto de 5 de noviembre de 2014 (fs. 1016), notificado a la Empresa hoy accionante el mismo día (fs. 1017).
- II.5.** El 9 de diciembre de 2014, Wilfredo Suárez Alquiza en representación de la Empresa accionante, presenta ante Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT -hoy demandado- alegatos en relación al recurso jerárquico presentado por la Gerencia de GRACO La Paz (fs. 86 a 107).
- II.6.** El ahora demandado por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014 de 29 de diciembre, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014, manteniendo firme y subsistente la RD 17-0286-2014 (169 a 182 vta.).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La parte accionante denuncia la lesión de sus derechos de petición, al debido proceso en sus elementos de congruencia, valoración razonable de la prueba, aplicación objetiva de la ley, a la igualdad y a la defensa; toda vez que, la autoridad demandada a tiempo de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014, mediante la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014, manteniendo subsistente y firme la RD 17-0286-2014, incurrió en las siguientes irregularidades: **a)** Omitió revisar lo resuelto por el inferior, así como lo expuesto en los alegatos como respuesta al recurso jerárquico, pues si bien "ECLA Ltda." no presentó el recurso jerárquico, ello solo implicaba conformidad con la parte resolutive de la Resolución de recurso de alzada; empero, no con el hecho de no haberse emitido un pronunciamiento sobre la procedencia del pedido de prescripción, ni sobre los vicios de nulidad acusados en el curso del proceso, pues simplemente, determinó revocar parcialmente la Resolución Determinativa, disminuyendo el tributo presuntamente omitido a cero; **b)** En el proceso de fiscalización, solo correspondía la verificación de las DUI's mas no de facturas de importación, por lo que al haber revisado el procedimiento de compra en el extranjero, actuó fuera de su competencia territorial, poniendo en duda la existencia de la importación de mercancías al verificar el destino y forma de inventariación y posterior contabilización, saliéndose de los límites y alcance de la fiscalización; y, **c)** Se interpretó la norma, fuera de la realidad, al pronunciarse sobre "compras, 'facturas' y 'actos posteriores a la importación'" (sic), aspecto que no tiene ninguna relación con la importación que señala el art. 8 del CTB, incurriendo en una valoración irrazonable de la prueba, al exigir el kardex de inventariación, así como la acreditación de la transferencia de dominio.

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

III.1. El debido proceso y el principio de congruencia

En relación al principio de congruencia como elemento del debido proceso, la SCP 1111/2012 de 6 de septiembre, estableció que: "*La naturaleza de aplicación y ejercicio del debido proceso, es parte inherente a la actividad procesal, tanto judicial como administrativa, pues nuestra Ley Fundamental instituye al debido proceso como:*

1) Derecho fundamental: Para proteger al ciudadano 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 a 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.

De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes.

De otra parte, respecto de la congruencia como principio constitucional en el proceso civil, se indica que: '...la congruencia ha venido clasificada en diversos tipos o categorías que nos interesa anotar a los fines que se seguirán, y así es moneda corriente hablar en doctrina de incongruencia 'ultra petita' en la que se incurre si el Tribunal concede 'extra petita' para los supuestos en que el juzgador concede algo distinto o fuera de lo solicitado por las partes; 'citra petita', conocido como por 'omisión' en la que se incurre cuando el Tribunal no se pronuncia sobre alguno de los pedimentos que le han sido planteados, etc. (Principios Constitucionales en el Proceso Civil, Consejo General del Poder Judicial, El deber Judicial de Congruencia como Manifestación del Principio Dispositivo y su Alcance Constitucional, Madrid 1993, Mateu Cromo, S.A., Pág. 438).

Es decir que, en segunda instancia, pueden darse casos de incongruencia 'ultra petita' en los que el juez o tribunal decide cuestiones que han quedado consentidas y que no fueron objeto de expresión de agravios (extra petita); y cuando omite decidir cuestiones que son materia de expresión de agravios por el apelante (citra petita).

El principio de congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto, contradice el principio procesal de congruencia; la resolución de primera y/o segunda instancia, debe

responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica de primera y/o segunda instancia” (las negrillas nos corresponden).

III.2. La valoración de la prueba por la justicia constitucional

La SC 0685/2006-R de 17 de julio, concluyó que el Tribunal Constitucional *“...no puede pronunciarse sobre cuestiones que son de exclusiva competencia de los jueces y tribunales ordinarios, y menos atribuirse la facultad de revisar la valoración de la prueba que hubieran efectuado las autoridades judiciales competentes, excepto, en los casos en los que resulta evidente que la prueba aportada ha sido ignorada por el juzgador o cuando la valoración realizada es arbitraria e irrazonable y no obedece a los marcos legales de razonabilidad y equidad, originando como lógica consecuencia la lesión a derechos y garantías fundamentales, conforme se ha establecido en la SC 0577/2002-R, de 20 de mayo, reiterada por las SSCC 1047/2004-R, 0227/2004-R, 0294/2003-R, y complementada por la SC 0873/2004-R, de 8 de junio, en la que se expresó que: ‘(...) En los únicos casos que este tribunal puede intervenir en la revisión de dicho análisis será cuando el **juzgador se hubiera apartado de las previsiones legales que rigen el acto procesal como de los marcos de razonabilidad y equidad previsibles para decidir, si estos casos no se dan, esta jurisdicción no puede intervenir para dejar sin efecto la resolución (...)**”.*

Asimismo, la 1926/2010-R de 25 de octubre, estableció que: *“...la valoración de la prueba resulta ser una atribución exclusiva de los jueces que ejercen jurisdicción y competencia en cada caso concreto, en ese sentido, debe señalarse que en relación a los roles propios de la función ejercida por los jueces y tribunales, el control de constitucionalidad, solamente puede operar en la medida en la cual se cumplan los siguientes presupuestos a saber: a) Conducta omisiva de los jueces o tribunales, que se traduzca en dos aspectos concretos: i) No recepción de los medios probatorios ofrecidos, ii) La falta de compulsión de medios probatorios ofrecidos; y, b) Apartamiento flagrante de los principios de razonabilidad, proporcionalidad y objetividad.*

Entonces, siguiendo el razonamiento ya plasmado en las SSCC 0873/2004-R, 0106/2005-R, 0129/2004-R, 0797/2007-R y 965/2006-R entre otras, se tiene que solamente en el caso de cumplirse los presupuestos antes citados puede operar el control de constitucionalidad para restituir así los derechos fundamentales afectados; en ese contexto, debe determinarse que el análisis de una valoración probatoria por parte del órgano contralor de constitucionalidad sin cumplir las sub-reglas desarrolladas supra, generaría una disfunción tal que convertiría a este Tribunal en una instancia casacional o de revisión ordinaria, situación que no podría ser tolerada en un Estado Constitucional.

En este contexto, a la luz de un debido proceso, en el marco de los roles del control de constitucionalidad y de acuerdo a la problemática concreta, se establece que solamente ante la celosa observancia de las sub reglas anotadas precedentemente, se abriría la competencia del órgano contralor de constitucionalidad para tutelar, a través del amparo constitucional los derechos fundamentales vulnerados vinculados con la defectuosa actividad de valoración probatoria”.

III.3. Análisis del caso concreto

Con la finalidad de dar cumplimiento al principio de comprensión efectiva de las resoluciones, esta Sala efectuará el presente análisis, atendiendo a los ejes temáticos delimitados en el planteamiento del objeto procesal, en relación a los antecedentes que fueron glosados en el acápite referido a las Conclusiones; en ese entendido, se tiene lo siguiente:

III.3.1. La parte accionante inicialmente sostiene que la autoridad demandada, al pronunciar la Resolución que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por la Gerencia de GRACO La Paz del SIN, omitió resolver y referirse a los vicios de nulidad y la petición de prescripción que fue expuesta en el recurso de alzada, señalando al efecto, que si bien se encontraban de acuerdo con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014 de 9 de octubre, ello no implicaba su conformidad con el no pronunciamiento de tales temáticas.

En ese sentido, debe tenerse en cuenta que la competencia de la autoridad jerárquica fue abierta con los agravios expuestos por la Gerencia de GRACO La Paz del SIN, representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, respecto a los que la Empresa accionante tuvo conocimiento y fueron objeto de cuestionamiento a momento de presentar alegatos (fs. 1026 a 1047), sobre los cuales mereció pronunciamiento a momento de emitirse la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014 de 29 de diciembre, que tomó en cuenta los puntos analizados y resueltos por la ARIT, instancia que no se pronunció sobre la prescripción y los vicios de nulidad; consecuentemente, la autoridad demandada emitió un pronunciamiento en base a lo resuelto por la ARIT y los agravios expuestos en el recurso jerárquico interpuesto por la Gerencia de GRACO La Paz del SIN, sin que se advierta que la parte accionante hubiese objetado oportunamente la omisión incurrida en la Resolución de recurso de alzada; consiguientemente, se tiene que debió en su momento reclamar tales omisiones a través del recurso jerárquico, puesto que la presentación de alegatos no sustituye el alcance dado al citado recurso, entendido este como una segunda y última instancia en sede administrativa; toda vez que, una vez emitida la Resolución de recurso de alzada, tanto el

contribuyente-administrado como la Administración Tributaria, se encontraban plenamente habilitados para activar el citado recurso, frente a la lesión de derechos en que habría incurrido la decisión de alzada. En el caso en análisis, al no haber "ECLA LTDA.", activado dicha vía recursiva, que la norma establece para el reclamo oportuno de agravios, incumplió con el alcance del principio de subsidiariedad, en tal sentido, no puede ahora pretender que esta jurisdicción, a través de la acción de amparo constitucional, pueda efectuar un análisis directo de tales temáticas que no fueron puestas a consideración de la instancia jerárquica.

III.3.2. Respecto al argumento expuesto por la parte accionante, en el entendido de no haberse considerado que en el caso no correspondía la verificación de facturas, sino la existencia de DUI's y que por consiguiente la Administración Tributaria, se alejó de los límites y alcances de la fiscalización, al verificar otros aspectos. Los antecedentes adjuntos al legajo procesal, permiten observar que una vez resuelto el recurso de alzada y emitida la Resolución que revocó parcialmente la RD 17-0286-2014, disponiendo dejar sin efecto el tributo omitido y manteniendo subsistente una multa de UFV's3 000.- dicha determinación fue impugnada por la Administración Tributaria, siendo resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014, que decidió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0724/2014, manteniendo firme y subsistente la RD 17-0286-2014 y por lo tanto la deuda de UFV's1 407,838.-

En ese entendido, respecto al extremo extrañado por la parte accionante, que a decir del mismo constituiría la violación del principio de congruencia, esta jurisdicción evidencia que tal aspecto fue objeto de análisis y aclarado en la Resolución de recurso jerárquico, al sostener lo siguiente: el hecho generador del IVA se perfecciona en el momento de la entrega del bien acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, lo cual debe respaldarse con la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente, entendiéndose la concurrencia de estas tres situaciones para la materialización del hecho imponible del IVA como la onerosidad, transmisión de dominio y los sujetos intervinientes, estableciendo que la vinculación económica que pueda existir entre los sujetos que participan de la transacción no es condicionante para la configuración o no de un hecho imponible y en consecuencia generación o no de débito o crédito fiscal, esto siempre y cuando la onerosidad quede demostrada a través de un medio fehaciente de pago, y la transmisión de dominio se encuentre respaldada mediante una documentación contable como una factura o nota fiscal que a su vez se encuentren debidamente

descargada en los libros contables, aspecto que permita demostrar la efectiva realización y no la simulación de un acto jurídico.

En ese sentido, en relación al argumento referido a la supresión del principio de congruencia como elemento del debido proceso, no se evidencia que ello sea cierto; toda vez que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014 se pronunció sobre el aspecto extrañado por la parte accionante, advirtiéndose por otro lado del contenido de dicha Resolución, que la misma cuenta con la suficiente explicación y motivación, sobre las consideraciones que llevaron a la autoridad jerárquica a resolver el recurso en la forma expuesta.

III.3.3. En relación al argumento lesivo, referido al hecho de que la AGIT a momento de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1733/2014, no hubiese considerado los descargos presentados, lo que a su vez supondría una valoración irrazonable de la prueba. Cabe señalar inicialmente, que parte de la documentación que fue solicitada, no fue presentada en instancia administrativa, incumpléndose así lo dispuesto por el art. 81 del CTB; en ese entendido, la Administración Tributaria observó cada una de las pólizas de importación, y al no verificar el pago total del importe de las mismas mediante un medio fehaciente procedió a depurarlas, por no evidenciar mayor documentación que demuestre el pago efectivo, debido a que no resultan suficientes solamente los recibos de las DUI's observadas, ya que estos no demuestran un pago al proveedor, en respaldo de las actividades y operaciones grabadas conforme señala el art. 70.4 del CTB.

En tal sentido, respecto a la valoración probatoria efectuada por las autoridades demandadas (descrita ut supra), no se tiene certeza del contenido de la demanda de amparo constitucional, como la actividad desplegada constituiría un accionar alejado de los marcos de razonabilidad y equidad, ya que la parte accionante únicamente sostiene que se incurrió en una irrazonable valoración de la prueba, por el hecho de haber efectuado una verificación de documentos y valores que van más allá del acto de importación, desconociendo el alcance de la fiscalización, así como la competencia territorial. No obstante de ello, esta jurisdicción, no advierte que la acción de defensa, haya cumplido el presupuesto constitucional previsto vía jurisprudencia, a efectos de revisar la actividad valorativa de la prueba desplegada por la autoridad demandada, menos se advierte la vinculación concreta con los derechos presuntamente vulnerados, aspectos que se traducen en óbices que imposibilitan la concesión de la tutela, en relación al debido proceso en su elemento de valoración objetiva de la prueba.

III.3.4. Sobre la lesión del derecho a la defensa, es necesario tener presente que "ECLA LTDA.", en ninguna etapa del proceso administrativo estuvo restringida del ejercicio de este derecho; toda vez que, como contribuyente hizo uso de los medios de impugnación y defensa que la ley permite, tales como el recurso de alzada, constituyendo un acto de voluntad propia el no haber activado el recurso jerárquico, no obstante de haber sido notificado con la decisión de alzada. Consiguientemente, en relación a la vulneración de este derecho, no se evidencia que se le haya suprimido o restringido.

Finalmente, en relación a la lesión del derecho a la igualdad, la acción de amparo constitucional no establece ni identifica los hechos, a través de los cuales se pueda efectuar la contrastación correspondiente, por lo que no concierne análisis alguno respecto a la presunta violación de tal derecho.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **denegar** la tutela impetrada, actuó de manera correcta.

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 37/2016 de 8 de julio, cursante de fs. 1155 a 1159, pronunciada por la Sala Civil y Comercial Segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz; y en consecuencia, **DENEGAR** la tutela solicitada, en atención a las consideraciones expuestas en la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez
MAGISTRADA

Fdo. Dr. Ruddy José Flores Monterrey
MAGISTRADO