



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 1041/2016-S1
Sucre, 26 de octubre de 2016

SALA PRIMERA ESPECIALIZADA

Magistrado Relator: Tata Efren Choque Capuma

Acción de amparo constitucional

Expediente: 15940-2016-32-AAC

Departamento: Chuquisaca

En revisión la Resolución 428/2016 de 22 de julio, cursante de fs. 508 a 514 vta., pronunciada dentro de la acción de amparo constitucional interpuesta por **Walter Hugo Nava Carrasco** contra **Jorge Issac von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia, Pastor Segundo Mamani Vilca, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaquina; y, Fidel Marcos Tordoya Rivas** todos **Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia**.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Por memoriales presentados el 17 y 24 de junio de 2016, cursantes de fs. 142 a 152 vta.; y, 156 a 159 vta., el accionante, expuso lo siguiente:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

La Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), el 17 de junio de 2008 emitió la Resolución Determinativa 27/2008 (imponiéndole el pago de una deuda tributaria), que recurrida en Alzada y Jerárquico fue confirmada; por lo que interpuso la demanda contencioso administrativa, que fue conocida y resuelta por las autoridades ahora demandadas, quienes pronunciaron la Sentencia 135/2015 de 20 de abril (notificada el 22 de diciembre de igual año), que confirmó la Resolución de Recurso Jerárquico. Acusó que este último fallo, no cumplía con los requisitos estructurales de toda sentencia, al ser incongruente por no responder los siguientes argumentos principales, expuestos en su demanda: **a)** Si era legal que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), considere válida la

determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin que exista en la referida Resolución Determinativa ningún "valor agregado" liquidado; **b)** Si la liquidación del IVA era legal sin establecer la diferencia entre débitos y créditos fiscales; toda vez que, el impuesto grava el valor agregado; **c)** Si la forma de determinación sin considerar créditos fiscales, constituía una violación a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad ante la ley y el principio de legalidad.

Añadió que las autoridades demandadas, no consideraron el doble efecto de la prueba considerada (ventas de los mayoristas a la Estación de Servicio San Antonio, propiedad del accionante), pues por una parte demostraba las compras sobre las cuales se presumió la venta; empero, no existió pronunciamiento acerca del porqué no se consideró el crédito fiscal IVA que provenía de dichas compras, aspecto que denotó –según su criterio– la incongruencia interna de la Sentencia 135/2015 y la falta de análisis, que conllevó a que se le imponga una obligación superior a la determinada por ley, modificándose la base imponible establecida por la norma (al desconocer ese crédito fiscal), afectando negativamente principios y derechos, pues –a su parecer– se alteró la liquidación del IVA, siendo inconsistente su determinación por presunción, sin que exista evidencia de la información empleada a tal efecto. Finalmente señaló que se asumieron medidas precautorias (congelamiento de cuentas y anotaciones preventivas), que perjudicaron y dañaron su patrimonio.

I.1.2. Derechos y principios supuestamente vulnerados

Señaló como lesionados los "principios constitucionales tributarios" (sic) de capacidad contributiva, legalidad e igualdad de las partes; y, sus derechos a la propiedad, en relación a la no confiscatoriedad, a la tutela judicial, a la defensa y al juicio previo; y, al debido proceso en sus vertientes de valoración razonable de la prueba, motivación, congruencia y fundamentación de las resoluciones; citando a tal efecto los arts. 56, 108.7, 115, 117.I, 119, 120.I, 311.I y 323.I de la Constitución Política del Estado (CPE); y, 8.1 y 2, 21,1 y 2, 24; y, 25 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (CADH).

I.1.3. Petitorio

Solicitó, se conceda la tutela, revocando la Sentencia 135/2015; y, "...declarando la ANULACIÓN del proceso de fiscalización hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo inclusive..." (sic), posteriormente en su memorial de subsanación, pidió únicamente la nulidad del citado fallo.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

La audiencia pública se realizó el 22 de julio de 2016, según consta en acta cursante de fs. 499 a 507 vta., produciéndose los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación y ampliación de la acción

El accionante a través de su abogado, ratificó en su integridad el contenido del memorial de la acción de amparo constitucional presentada; y, ampliándola señaló que: **1)** Los informes tanto de las autoridades demandadas como terceros interesados, se abocaron a cuestiones de forma; **2)** Respecto a la subsidiariedad en relación a que debió haberse planteado el recurso de enmienda y complementación, conforme a la SC 0954/2004 de 18 de junio, se tenía que los mismos tenían la finalidad de corregir un error material y aclarar algunos conceptos; por lo que, no era obligatoria su interposición para cumplir con el principio de subsidiariedad, tomando en cuenta además que, la falta de fundamentación o motivación de la Sentencia 135/2015, no podían ser corregidas a través de dicha enmienda y complementación; **3)** El fallo pronunciado por las autoridades demandadas, carecía de una valoración razonable y congruente de la prueba; **4)** Se acusó falta de fundamentación y motivación del fallo pues, en su décima página, contenía cinco párrafos por los que en apariencia resolvía el tema de la inconsistencia de la determinación de la deuda tributaria; sin embargo, tres de ellos, consistían en una transcripción de normativa, el cuarto apartado, hacía una relación procesal de los hechos y el quinto, concluía sin mayor explicación que no existió inconsistencia; **5)** Para resolver la inconsistencia demandada, la Sentencia 135/2015 debía analizar y resolver si la venta de los mayoristas a las estaciones de servicio, generaban o no crédito fiscal a favor del contribuyente, pues justamente se cuestionó que ese crédito fiscal no se consideró en la determinación; **6)** La Sentencia 135/2015 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, no señaló porqué el crédito fiscal generado por las compras, no se consideró ni indicó las razones por las que era correcto omitirlo; **7)** La Administración Tributaria, reclamó a título de impuesto treinta y cuatro veces más de lo que debió haber pagado; empero el análisis de las autoridades demandadas, no contempló esa situación, no se podía establecer que no había inconsistencia, cuando el Tribunal Supremo de Justicia no revisó cuales fueron las referencias para efectuar la liquidación del IVA; **8)** Los bolivianos no tienen obligación de tributar más allá de su capacidad económica, pues ésta se constituía en un límite al poder de imperio; **9)** Todas las estaciones de servicio computan crédito fiscal sobre sus compras de hidrocarburos; empero, con la determinación asumida por las autoridades demandadas, se le privaba de ese derecho generando desigualdad; **10)** La Norma Suprema no autorizaba la confiscación a título de impuestos, ninguno de los tributos existentes tenían tal característica; y, al haber justificado la sentencia únicamente con la transcripción de artículos que -a su criterio- no guardaban relación con la liquidación del IVA, consideró lesionados sus derechos.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Jorge Isaac von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia, Pastor Segundo Mamani Villca, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura

Juaquina y Fidel Marcos Tordoya Rivas todos Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, ahora demandados, mediante informe, presentado el 22 de julio de 2016, cursante de fs. 193 a 194 vta., señalaron que: **i)** La Sentencia 135/2015, se realizó el “análisis e interpretación de la demanda, antecedentes del proceso y la resolución impugnada, circunscribiéndose íntegramente en los agravios denunciados por la parte demandante, como a la respuesta a la misma por el demandado” (sic); **ii)** El Tribunal Supremo de Justicia, según su competencia analizó si se aplicaron correctamente las disposiciones legales en relación a los hechos de la fase administrativa, igualmente realizó el control judicial de legalidad sobre los actos de la AGIT al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0008/2009 de 5 de enero; **iii)** Tanto la demanda como su contestación, en su objeto de controversia, se basaban en tres aspectos, la inconsistencia en la determinación de la deuda, determinar si se confundió el impuesto con la base imponible obteniendo una deuda ilegal; y, si existía lesión al derecho privado, la presunción de inocencia, debido proceso, legalidad y daño a la empresa por las medidas preventivas dispuestas; **iv)** Los puntos denunciados y controvertidos fueron analizados y considerados, al igual que la actividad probatoria del administrado, arribando a una conclusión con base en los documentos correspondientes a la fase administrativa, que fueron valorados y analizados en instancia recursiva, constituyéndose en base de los puntos IV y V de la Sentencia 135/2015 cuestionada; **v)** No infringieron ninguna norma legal ni vulneraron derecho alguno, más bien efectuaron una correcta valoración e interpretación reflejada en su argumentación técnica jurídica; y, **vi)** Si el accionante observó en la Sentencia 135/2015, algún error material, concepto oscuro u omisión, podía solicitar la aclaración, complementación o enmienda, conforme al art. 196.2 del Código de Procedimiento Civil abrogado (CPC abrg.). Razones por las que solicitaron se deniegue la tutela.

I.2.3. Resolución

La Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituida en Tribunal de garantías, mediante la Resolución 428/2016 de 22 de julio, cursante de fs. 508 a 514 vta., **concedió** la tutela solicitada, disponiendo dejar sin efecto la Sentencia 135/2015, ordenando la emisión de una nueva resolución debidamente motivada y fundamentada; bajo los siguientes razonamientos: **a)** En relación al cuestionamiento de la admisión de la acción tutelar, por el incumplimiento de los requisitos previstos en el art. 33 del Código Procesal Constitucional (CPCo), además de no haberse solicitado la aclaración, complementación o enmienda de la Sentencia 135/2015; se tuvo que el Tribunal de garantías, al recibir la acción tutelar, hizo observaciones a su contenido, particularmente sobre la exposición de los hechos, los derechos alegados como lesionados y el petitorio; **b)** Los puntos observados, fueron corregidos por el accionante, quien reformuló su petitorio, así como la exposición de hechos y derechos por lo que se dispuso la admisión de la acción tutelar, además en aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal; **c)** La naturaleza de la acción de amparo constitucional,

impedía pronunciar un fallo que dilucide derechos controvertidos, de forma que para responder a la denuncia de falta de motivación y fundamentación de la Sentencia 135/2015, correspondía hacer un contraste entre la demanda, la respuesta y los fundamentos del citado fallo; **d)** El primer y segundo considerando de la Sentencia en cuestión, consignaban los antecedentes y las pretensiones de la demanda, encontrándose a partir del cuarto considerando, los fundamentos de las autoridades demandadas, para declarar improbadamente la demanda, concluyendo en tres acápites, los aspectos que debían verificarse a efectos de resolver la controversia (la inconsistencia en la determinación, si se confundió el impuesto con la base imponible y si se lesionó el derecho privado, presunción de inocencia, debido proceso y legalidad, así como si se causó daño a la empresa por las medidas preventivas dispuestas; **e)** La debida motivación y fundamentación de un fallo no implicaba una exposición ampulosa de hechos, citas legales o base doctrinal, sino la exposición clara y precisa de las razones por las cuales se asumió la determinación, en cambio, las expresiones genéricas que no brindaban seguridad sobre el tema analizado o los elementos de juicio valorados, trastocaban el debido proceso; toda vez que, no permitían comprender claramente los motivos de la posición asumida; **f)** En el caso de análisis, los fundamentos de la Sentencia 135/2015, acerca de la inconsistencia de la determinación de la deuda tributaria, se tenía la cita legal pertinente, correspondiente a todo fallo; empero, no existía una identificación precisa de los elementos de juicio en base a los cuales se estableció que no existió la inconsistencia alegada, tampoco la rectificación realizada por el contribuyente; **g)** El segundo acápite de la Sentencia 135/2015, mencionó a la citada rectificación, indicando que no se cumplió el art. 78 (no indica de qué cuerpo legal); sin embargo, no advirtieron el motivo por el cual dicho incumplimiento dejó sin efecto legal la existencia de la factura emitida por el distribuidor mayorista, cuando era deber de las autoridades demandadas, explicar la razón para estimar o desestimar la factura indicada; por lo que, en esa problemática se advirtió falta de motivación; **h)** No obstante a que en el acápite tercero del fallo cuestionado, se consideró los pagos a cuenta del contribuyente, resultó incongruente que se tomen como válidos los mismos; pero sin haberse fundamentado legal y fácticamente, la desestimación del valor probatorio de "...esas facturas" (sic); **i)** Se expusieron varias temáticas, que no fueron mencionadas en el fallo impugnado, como la incorporación arbitraria de prueba, el contenido del "reporte SSH que es una información general" (sic), las consecuencias impositivas, entre otras que permitieron concluir que la Sentencia 135/2015, carecía de una explicación de las razones que llevaron a decidir que no existía inconsistencia en la determinación de la deuda tributaria; **j)** La falta de una respuesta adecuada a todos los reclamos expuestos en la demanda, denotaban incongruencia interna del fallo, además de la falta de motivación y fundamentación sobre los hechos controvertidos en la demanda y contestación; por lo que, correspondía otorgarse la tutela impetrada.

II. CONCLUSIONES

Hecha la debida revisión y valoración de los antecedentes se establece lo siguiente:

II.1. El 3 de abril de 2009, el ahora accionante, presentó la demanda contenciosa administrativa, contra la Superintendencia Tributaria General (ahora AGIT), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STGH-RG/0008/2009 de 5 de enero, alegando que: **1)** Existieron vulneraciones de orden lógico y legal que causaron inconsistencia en la deuda, indicó que el reporte presentado por el distribuidor mayorista Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), a la Superintendencia de Hidrocarburos se incorporó de forma arbitraria, siendo que en su detalle no consignaba el nombre del accionante, ni el de su empresa (sino más bien Jaime Nava Huarastaca -su padre-) y además por tratarse de una información que provenía de una solicitud general fuera del procedimiento de fiscalización y por una autoridad no vinculada al mismo; por otra parte acusó que dicho reporte que fue base de la determinación, consistía en una copia simple que no podía admitirse como prueba por la Superintendencia Tributaria General; acusó que en razón al origen y tránsito de los datos contenidos en el reporte indicado, su contenido no resultaba fiable; añadió que la información consignada en el reporte era de carácter general y no permitía establecer cinco puntos específicos (detallados en la demanda); señaló también que no existió un cruce de información pues sólo se tomó en cuenta al distribuidor mayorista YPF, ignorando a otras empresas como REFISUR Sociedad Anónima (S.A.), Shell Bolivia SA y la Empresa Boliviana de Refinación (EBR SA); denunció que no se tomó en cuenta que el reporte aludido, tenía dos consecuencias impositivas pues permitía determinar el débito fiscal y también el crédito fiscal; **2)** Observó que la Resolución Determinativa 27/2008 confundía el impuesto con la base imponible, además de haberse excluido de forma incorrecta el crédito fiscal; observó el alcance del procedimiento de fiscalización, la presunción de "todo comprado, todo vendido" (sic), que no se encontraba establecida en la ley y la falta de verificación de las ventas facturadas que debieron respaldar la determinación del impuesto; **3)** Denunció la lesión al derecho privado, indicando que realizó la rectificación de sus declaraciones juradas (inherentes a los periodos de junio y octubre de 2003), que se encontraban correctas según la Superintendencia y Administración Tributaria; sin embargo, indicó que el cobro del tributo omitido y los accesorios se mantenían como si se tratara de un productor de hidrocarburos, cuando su empresa solo participó en la comercialización; por lo que acusó lesión al principio de legalidad debido a que la Administración Tributaria ignoró los arts. 8 y 9 de la Ley de Reforma Tributaria (LRT), finalmente solicitó considerar los principios de "nulidad de los actos administrativos", legalidad, inocencia y trato justo (fs. 46 a 54 vta.).

II.2. El 20 de abril de 2015, a través de la Sentencia 135/2015, las autoridades ahora demandadas, declararon improbadamente la demanda

descrita precedentemente, arguyendo que: **i)** Sobre la inconsistencia de la deuda tributaria, describieron el proceso de fiscalización, refiriendo que era obligación del contribuyente presentar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con efectos tributarios fueran requeridos, para confrontar la información de las ventas efectuadas por la empresa mayorista con las declaraciones juradas y así establecer la totalidad de ventas en el 2003; posteriormente describieron el contenido de la vista de cargo y refirieron la emisión de la Resolución Determinativa 27/2008, estableciendo que no existió inconsistencia pues la base imponible y el impuesto se obtuvieron del contraste de la información proporcionada por el contribuyente; **ii)** Acerca de la confusión del impuesto con la base imponible, expusieron (con base en los arts. 42 del Código Tributario Boliviano (CTB), y 5, 7,8,9,10 y 15 de la LRT), cuál era el concepto de base imponible y el de impuesto en general, para posteriormente referir que el cuestionamiento se encontraba en la determinación de la base imponible por el método de presunción y en ausencia de documentos que permitan conocer de forma directa los hechos generadores; por lo que añadieron, que la información proporcionada por la Superintendencia de Hidrocarburos y Shell Bolivia S.A. fue determinante para establecer ingresos no declarados por la venta de gasolina y diésel; documento que contrastado con las declaraciones juradas y el balance general demostraban el hecho, pues el ahora accionante, no presentó documentación que desvirtúe tal extremo (el balance no especificaba la cantidad residual guardada por mes para el siguiente e incluso la reliquidación del SIN, consideró el impuesto pagado fuera de la fecha de vencimiento); **iii)** En la determinación, se cruzó información de las facturas de compras, con las emitidas por YPFB el 2 y 3 de junio de 2003, así como la generada por la Empresa Boliviana de Refinación (EBR) de 3 de octubre de 2004; **iv)** No obstante a las rectificaciones, las mismas debían cumplir con los arts. 78.II del CTB y 4 del Decreto Supremo (DS) 25836 de 7 de julio de 2000, pues tratándose de un saldo a favor del sujeto pasivo, debía existir una verificación previa por parte de la Administración Tributaria, para que las rectificaciones sean oponibles; **v)** Respecto a la lesión al derecho privado y los perjuicios causados por las medidas preventivas, refirieron que existían normas claras y concisas que amparaban las verificaciones de la Administración Tributaria; y, en el caso de análisis la determinación del tributo y la base imponible, se comprobó con documentos existentes salvando los pagos a cuenta; por lo que, no existía dicha lesión al derecho privado; **vi)** La presunción de inocencia tenía base en el debido proceso y la legalidad, que se respaldaban en este caso, en los procedimientos establecidos y cumplidos del Código Tributario Boliviano y la Ley de Reforma Tributaria, que también facultan para aplicar medidas coercitivas; y, habiendo el accionante participado en todos los actuados procesales, en los que asumió defensa desde un principio, aportando prueba que no fue suficiente para desvirtuar los cargos determinados, resultó que las vulneraciones acusadas no eran evidentes;

por lo que, se tuvo que la Superintendencia Tributaria, no quebrantó ningún derecho o norma legal, existiendo una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica jurídica ajustada a derecho (fs. 133 a 136 vta.).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El accionante, señaló como lesionados los “principios constitucionales tributarios” (sic) de capacidad contributiva, legalidad e igualdad de las partes; y, sus derechos a la propiedad, en relación a la no confiscatoriedad, a la tutela judicial, a la defensa, al juicio previo y al debido proceso en sus vertientes de valoración razonable de la prueba, motivación, congruencia y fundamentación de las resoluciones; toda vez que, las autoridades ahora demandadas, declararon improbadamente su demanda contenciosa administrativa a través de la Sentencia 135/2015 (notificada el 22 de diciembre de 2015), que confirmó la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0008/2009; empero, acusó que este último fallo, no cumplía con los requisitos estructurales de toda sentencia, al ser incongruente por no responder los siguientes argumentos principales, expuestos en su demanda: **a)** Si era legal que la AGIT, considere válida la determinación del IVA, sin que exista en la Resolución Determinativa 27/2008 ningún “valor agregado” liquidado; **b)** Si la liquidación del IVA sin establecer la diferencia entre débitos y créditos fiscales, era legal; **c)** Si la forma de determinación sin considerar créditos fiscales, constituía una violación a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad ante la ley y el principio de legalidad.

Añadió que las autoridades demandadas, no consideraron el doble efecto de la prueba considerada (ventas de los mayoristas a la Estación de Servicio San Antonio, propiedad del accionante), pues por una parte demostraba las compras sobre las cuales se presumió la venta; empero, no existió pronunciamiento acerca del porqué no se consideró el crédito fiscal IVA que provenía de dichas compras, aspecto que denotó –según su criterio– la incongruencia interna de la Sentencia 135/2015 y la falta de análisis, que conllevó a que se le imponga una obligación superior a la determinada por ley, modificándose la base imponible establecida por la norma (al desconocer ese crédito fiscal), afectando negativamente principios y derechos, pues –a su parecer– se alteró la liquidación del IVA, siendo inconsistente su determinación por presunción, sin que exista evidencia de la información empleada a tal efecto. Finalmente señaló que se asumieron medidas precautorias (congelamiento de cuentas y anotaciones preventivas), que perjudicaron y dañaron su patrimonio.

En consecuencia, corresponde analizar en revisión, si los argumentos son evidentes con el fin de conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. Sobre los principios ético morales de la sociedad plural y los valores que sustenta el Estado boliviano

En primer lugar cabe mencionar que la Constitución Política del Estado promulgada el 7 de febrero de 2009, señala el horizonte en el que habrá de erigirse el nuevo Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, fundado en la pluralidad y pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país. En ese contexto está dicho que la nueva institucionalidad del Estado Plurinacional debe superar con creces la estructura colonial y debe, sobre la base del esfuerzo individual y colectivo, en cada estructura organizacional y en todos los órganos e instituciones del poder público, concretar un Estado como el proclamado, principalmente en el Órgano Judicial que a través de sus jurisdicciones y en la función judicial ejercida por sus autoridades en las naciones y pueblos indígena originario campesinos, en la que los valores que sustenta el Estado como unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien, que señala el art. 8.II de la CPE.

Resulta necesario señalar que la Constitución Política del Estado, por otra parte, refiriéndose a la nueva institucionalidad del Estado Plurinacional, augura superar con creces la estructura colonial estableciendo que, de acuerdo con lo previsto en el art. 8.I la CPE, los principios ético morales de la sociedad plural que el Estado asume y promueve son: suma qamaña (vivir bien), ñandereko (vida armoniosa), teko kavi (vida buena), ivi maraei (tierra sin mal) y qhapaj ñan (camino o vida noble), así como ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no seas flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), estos últimos, mandatos de restricción que pudiendo ser de orden imperativo para cada individuo, en cada hogar de las bolivianas y bolivianos, es también esencia de un pensamiento colectivo enraizado en las naciones y pueblos que; sin embargo, de manera permanente se confronta con ciertos males como la corrupción que lastiman nuestras instituciones y sociedad, razón por la que el Estado encuentra como un elemento transformador de la sociedad la lucha contra la corrupción. Una inequívoca señal de esta voluntad está en la previsión del art. 123 de la CPE, que establece e instituye el principio de irretroactividad de la ley excepto en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución

Se ha dicho y reiterado en la jurisprudencia constitucional, que conforme al mandato de los arts. 178 y 179 de la CPE, la justicia es única en tanto que la potestad de impartir la misma emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos, entre otros. En ese mismo orden, respecto a los principios procesales que rige la

justicia ordinaria están, también entre otros, la verdad material y el debido proceso.

III.2. El debido proceso, sus diferentes vertientes y su aplicación al ámbito administrativo sancionador. Jurisprudencia reiterada

Considerando que el accionante, en su memorial de acción de amparo constitucional, denuncia la vulneración del principio de congruencia, motivación y fundamentación, como componentes del debido proceso; es importante desglosar el mismo, de la manera que sigue:

La SCP 0094/2015- S1 de 13 de febrero, estableció: *"En cuanto a los elementos o derechos que lo componen, a partir de la interpretación sistemática, axiológica y teleológica de los arts. 115.II, 117.I y II; y, 180 en relación al 13 de la Norma Suprema, se concluye que el debido proceso, constituido en la mayor garantía constitucional de la administración de justicia, lleva inmerso en su núcleo una gran cantidad de derechos y garantías, como ser: 1) Derecho a la defensa; 2) Derecho al juez natural e imparcial; 3) Garantía de presunción de inocencia; 4) Derecho a ser asistido por un traductor o intérprete; 5) Derecho a un proceso público; 6) Derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo razonable; 7) Derecho a recurrir; 8) Derecho a la legalidad de la prueba; 9) Derecho a la igualdad procesal de las partes; 10) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable; 11) **Derecho a la congruencia entre acusación y condena, de donde se desprende el derecho a una debida fundamentación y motivación de los fallos judiciales**; 12) La garantía del non bis in idem; 13) Derecho a la valoración razonable de la prueba; 14) derecho a la comunicación previa de la acusación; 15) Concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; 16) Derecho a la comunicación privada con su defensor; y, 17) Derecho a que el Estado le otorgue un defensor proporcionado por el Estado cuando el imputado no tuviere medios o no nombrare un defensor particular.*

No obstante, debe tomarse en cuenta que el cúmulo de derechos previamente enumerados, no se constituyen en un parámetro limitativo del campo de protección que abarca el debido proceso, sino que permiten establecer el contenido expansivo de aquellos otros derechos que en el tiempo, y de acuerdo a las nuevas necesidades de la sociedad cambiante, puedan desprenderse de ellos". (Las negrillas nos corresponden)

Ahora bien, respecto a su aplicación en el ámbito administrativo, el anterior Tribunal Constitucional, señaló que: el Estado en determinados supuestos, otorga a la Administración Pública la potestad sancionadora; en ese sentido se pronunció la SC 0757/2003-R de 4 de junio, señalando que respecto a las garantías del proceso administrativo: *"Si partimos del*

*hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés ... y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito que se le atribuye, correspondiendo por tanto enjuiciar una conducta, **no cabe duda que el proceso administrativo en cuestión debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la Constitución.** Así lo ha entendido la jurisprudencia de este Tribunal en la SC 618/2003, al señalar que **'...la garantía del debido proceso, que consiste en el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar (SC 418/2000-R), la cual **no es aplicable únicamente al ámbito judicial, sino que debe efectivizarse en todas las instancias en las que a las personas se les atribuya** —aplicando el procedimiento establecido por ley— **la comisión de un acto que vulnere la normativa vigente** y es obligación ineludible de los que asumen la calidad de jueces, garantizar el respeto a esta garantía constitucional (SC 731/2000-R). **De ello se determina que las reglas del debido proceso no sólo son aplicables en materia penal, sino a toda la esfera sancionadora...**'** (las negrillas son añadidas).*

En este entendido, la jurisprudencia constitucional ha sido uniforme al señalar que el debido proceso debe ser observado no solo en la vía judicial, sino en toda la esfera administrativa sancionadora (SSCC 0787/2000-R, 0953/2000-R, 0820/2001-R, 0685/2012-R 0757/2003-R, entre muchas otras). Así, la SC 0685/2002-R de 11 de junio, ha establecido que los derechos a la seguridad, a la petición, a la defensa y a la garantía del debido proceso, *"...es aplicable no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado"* (SCP 0104/2014 de 10 de enero).

III.2.1. La congruencia como principio característico del debido proceso

La SCP 0049/2013 de 11 de enero, ha expresado el siguiente entendimiento: *"El principio de congruencia hace a la garantía del debido proceso, que en definitiva marca el desarrollo del proceso para poder llegar a la sentencia, estableciendo un límite al poder discrecional del juzgador. A través de este principio se obtiene la **concordancia entre el petitum de las partes y la decisión asumida por el juez o tribunal**; quedando entendido que los mismos no pueden modificar el petitum ni los hechos planteados en la demanda (...) Una resolución incongruente es arbitraria, por tanto su impugnación hace viable su revocación; mejor dicho,*

*impone al tribunal o juez de alzada el deber de su rectificación, asegurándose la estricta correspondencia entre la acusación y el fallo, garantizando de esta manera la sustanciación de un proceso justo. En ese contexto la SCP 0593/2012 de 20 de julio de 2012, ha señalado: 'El principio de congruencia adquiere manifiesta relevancia en dos ámbitos, por una parte respecto al proceso como unidad, a delimitar el campo de acción de las partes y del órgano jurisdiccional en la que condiciona su desenvolvimiento; **por otra, respecto a la estructura de la Resolución, a fin de que absuelva todos los puntos a consideración del juzgador.**(...) En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes'. Por su parte, la SC 0460/2011-R de 18 de abril de 2011, ha señalado: 'Como un elemento constitutivo del debido proceso (SC 0316/2010-R de 15 de junio), la congruencia vela por la **conexidad del objeto del proceso entre la acusación y la sentencia**' " (Las negrillas son añadidas).*

Si analizamos el caso de los tribunales de alzada, como el presente, se debe tener en cuenta que la búsqueda de esa correspondencia entre los puntos absueltos y considerados por el juzgador, frente a aquellos que han sido reclamados, no responde únicamente a un mero formalismo de estructura, sino que al margen de ello, tiene la finalidad de lograr el cumplimiento efectivo y materialización de los deberes esenciales del juez, que a su vez implican el respeto de derechos y garantías fundamentales de orden procesal expresamente reconocidos a los sujetos procesales, así como el derecho de acceso a la justicia, a la garantía del debido proceso que entre uno de sus elementos.

Doctrinalmente, Ricer puntualizó que: "La congruencia exige solamente **correlación entre la decisión y los términos en que quedo oportunamente planteada la litis**, comprende los siguientes aspectos: a) **Resolución de todas las pretensiones oportunamente deducidas**; b) Resolución nada más que de las pretensiones ejercitadas, o sea prohibido resolver pretensiones no ejercitadas. c) Aplicación de estas reglas a las cuestiones introducidas al debate por el demandado, ósea **resolución de todas las cuestiones planteadas por el mismo y nada más que ellas**". (Ricer, Abraham, "La congruencia en el proceso civil", Revista de Estudios Procesales, N°.5, pág. 15/26).

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. En este sentido, es deber ineludible del juez o tribunal de alzada pronunciarse estimando o desestimando cada una de las pretensiones de la o las partes recurrentes, exponiendo al efecto los motivos o razones de la determinación adoptada; además, dejando a salvo la obligación de revisión de oficio, no es posible pronunciarse sobre situaciones no cuestionados respecto de la resolución apelada, dado que el ámbito en el que deben circunscribir su actuación es resolver justamente los aspectos impugnados de quien tiene derecho de recurrir.

III.2.2. Acerca de la adecuada fundamentación y motivación de las resoluciones

Al respecto de la fundamentación y motivación de las resoluciones, constituidas como elementos del debido proceso, la SCP 0782/2015-S3 de 22 de julio, haciendo mención de la 0712/2015-S3 de 3 de julio, señaló que: *"...conforme lo señala Manuel Atienza: '...la motivación de las resoluciones judiciales se apoya en la necesidad de que el tribunal haga públicas las razones que le han conducido a fallar en uno u otro sentido, demostrando así que su decisión no es producto de la arbitrariedad, sino del correcto ejercicio de la función jurisdiccional que la ha sido encomendada, es decir, resolviendo el problema jurídico sometido a su conocimiento, precisamente, en aplicación del Derecho' (Argumentación y Constitución, pág. 14).*

*En ese orden, el deber de fundamentar y motivar las resoluciones judiciales tiene los siguientes objetivos específicos: i) Garantizar la posibilidad de control del fallo por los tribunales superiores, incluida la propia jurisdicción constitucional; ii) **Lograr convicción de las partes en el proceso sobre aquella decisión judicial que afecte sus derechos;** y, iii) **Demostrar la voluntad del juez en garantizar una resolución motivada.***

(...)

*El entonces Tribunal Constitucional, distinguió entre motivación y fundamentación en la SC 1291/2011-R de 26 de septiembre, en el siguiente sentido: '...el fallo debe dictarse necesariamente con arreglo a derecho, esto es con **la debida fundamentación que consiste en la sustentación de la resolución en una***

disposición soberana emanada de la voluntad general. Este requisito exige que el juez, a través del fallo haga públicas las razones que justifican o autorizan su decisión, así como las que la motivan, refiriéndonos al proceso intelectual fraguado por el juez en torno a las razones por las cuales, a su juicio, resultan aplicables las normas determinadas por él, como conocedor del derecho para la solución del caso a través de la cual el juzgador convence sobre la solidez de su resolución y a la sociedad en general le permite evaluar la labor de los administradores de justicia'.

Con el mismo objetivo, la SCP 1414/2013 de 16 de agosto, estableció el siguiente razonamiento: 'El derecho a la fundamentación de un fallo es una garantía de legalidad que establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico—jurídicos sobre el porqué considera que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa'.

En ese marco, **la fundamentación consiste en la justificación normativa de la decisión judicial, y la motivación es la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto que se trate, se encuentra, por una parte probado, lo que supone que la autoridad judicial debe explicar las razones por las cuales considera que la premisa fáctica se encuentra probada, poniendo de manifiesto la valoración de la prueba efectuada, y por otra explicando por qué el caso encuadra en la hipótesis prevista en el precepto legal** —contexto de justificación—. Por consiguiente, no basta que en el derecho positivo exista un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente; de esta forma, se entiende que la fundamentación debe ser específica al caso de que se trate y la motivación explícita" (las negrillas son añadidas).

III.3. Análisis del caso concreto

El accionante, señaló como lesionados los "principios constitucionales tributarios" (sic) de capacidad contributiva, legalidad e igualdad de las

partes; y, sus derechos a la propiedad, en relación a la no confiscatoriedad, a la tutela judicial, a la defensa, al juicio previo y al debido proceso en sus vertientes de valoración razonable de la prueba, motivación, congruencia y fundamentación de las resoluciones; toda vez que, las autoridades ahora demandadas, declararon improbadamente su demanda contenciosa administrativa a través de la Sentencia 135/2015 (notificada el 22 de diciembre de 2015), que confirmó la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0008/2009; empero, acusó que este último fallo, no cumplía con los requisitos estructurales de toda sentencia, al ser incongruente por no responder los siguientes argumentos principales, expuestos en su demanda: **1)** Si era legal que la AGIT, considere válida la determinación del IVA, sin que exista en la Resolución Determinativa 27/2008 ningún “valor agregado” liquidado; **2)** Si la liquidación del IVA sin establecer la diferencia entre débitos y créditos fiscales, era legal; **3)** Si la forma de determinación sin considerar créditos fiscales, constituía una violación a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad ante la ley y el principio de legalidad.

Añadió que las autoridades demandadas, no consideraron el doble efecto de la prueba considerada (ventas de los mayoristas a la Estación de Servicio San Antonio, propiedad del accionante), pues por una parte demostraba las compras sobre las cuales se presumió la venta; empero, no existió pronunciamiento acerca del porqué no se consideró el crédito fiscal IVA que provenía de dichas compras, aspecto que denotó –según su criterio– la incongruencia interna de la sentencia y la falta de análisis, que conllevó a que se le imponga una obligación superior a la determinada por ley, modificándose la base imponible establecida por la norma (al desconocer ese crédito fiscal), afectando negativamente principios y derechos, pues –a su parecer– se alteró la liquidación del IVA, siendo inconsistente su determinación por presunción, sin que exista evidencia de la información empleada a tal efecto. Finalmente señaló que se asumieron medidas precautorias (congelamiento de cuentas y anotaciones preventivas), que perjudicaron y dañaron su patrimonio.

En ese sentido, corresponde realizar el análisis de dichos actos, en correspondencia o no, de las ilegalidades denunciadas; por lo que en cumplimiento y aplicación de la jurisprudencia constitucional plurinacional desarrollada en el Fundamento Jurídico III.1 del presente fallo, se procede a la revisión de los hechos y actos denunciados por el accionante; desde un enfoque fundado en la pluralidad, interculturalidad y descolonización, como bases del Estado Plurinacional de Bolivia, respetando el valor dogmático de la Norma Suprema y los valores –principios ético–morales que ella refleja, sin dejar de lado la naturaleza de la acción de amparo constitucional y sus alcances.

Siguiendo este razonamiento e identificada la problemática planteada, es necesario igualmente aclarar que la revisión excepcional de las

determinaciones asumidas en vía ordinaria o administrativa, **se efectúa a partir de la última resolución**; por cuanto, el accionante tuvo la posibilidad de revisar, modificar y/o anular las determinaciones asumidas por las autoridades de menor jerarquía. Bajo ese contexto, se advierte que la Sentencia 135/2015, fue el fallo de última instancia, que dispuso confirmar la deuda tributaria del accionante, correspondiendo entonces efectuar el examen a partir de esta decisión final; por cuanto, a través de ella se agotó la vía ordinaria. Consecuentemente, corresponde emitir un pronunciamiento únicamente en lo atinente al contenido de la Sentencia 135/2015, a efectos de establecer si en dicha labor, las autoridades demandadas vulneraron el debido proceso en sus elementos de congruencia, debida fundamentación y motivación de las resoluciones, en los términos que fueron expuestos por el accionante, a cuyo fin, corresponde efectuar un análisis exhaustivo de los parámetros de la demanda contenciosa administrativa y el correspondiente fallo.

Conforme se ha desglosado y desarrollado en el Fundamento Jurídico III.2, del presente fallo, se tiene que la fundamentación y motivación contenida en la Sentencia 135/2015, resultó insuficiente; toda vez que, en sus dos primeros considerandos, contiene una relación de antecedentes, estableciéndose las pretensiones del demandante –ahora accionante–; para luego, pasar (en el tercer considerando) a establecer de forma general las circunstancias que les permitían a las autoridades demandadas, efectuar el análisis acerca de si se aplicaron correctamente las disposiciones legales en relación a los hechos acaecidos, así como realizar el control judicial de legalidad de los actos de la Superintendencia Tributaria General. Asimismo su cuarto considerando, analiza datos procesales evidenciando cuatro hechos relevantes (Orden de Verificación Interna 10072800001-003/2008, la Resolución Determinativa 27/2008, la Resolución del Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0080/2008 y la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0008/2009), para finalmente establecer tres aspectos de orden legal que constituían el objeto de la controversia, determinar si: **i)** Existió inconsistencia en la determinación de la deuda tributaria; **ii)** Se confundió el impuesto con base imponible y si se obtuvo una deuda tributaria ilegal; y, **iii)** Si existió lesión al derecho privado y los principios de presunción de inocencia, debido proceso y legalidad; así como si se causó daños a la empresa del accionante por las medidas preventivas dispuestas por la Autoridad Administrativa.

En tal contexto y partir del simple contraste entre los puntos expuestos en la demanda (Conclusión II.1) y los fundamentos contenidos en la Sentencia 135/2015 (Conclusión II.2), es posible inferir que no existe congruencia; toda vez que, no existió un pronunciamiento sobre cuestionamientos específicos como: **a)** Respecto al Reporte presentado por YPFB a la Superintendencia de Hidrocarburos: Se puso en tela de juicio la forma en la que se incorporó al proceso, acusándose la existencia

de arbitrariedad; además de que se trataba de una copia simple que no podía admitirse como prueba en la cual se basó la determinación; se cuestionó el carácter general de la información contenida en dicho documento (que no permitía establecer cinco puntos detallados en la demanda), igualmente cuestionó su fiabilidad; y, se denunció que el reporte indicado, permitía determinar tanto el débito como el crédito fiscal; empero, de forma incongruente, se consideró solo el débito fiscal en la determinación; **b)** Si la exclusión del crédito fiscal fue correcta; **c)** Se observó la falta de verificación sobre las ventas facturadas al momento de determinar el impuesto; y, **d)** Se pretendía el cobro del tributo omitido y los accesorios, como si se tratara de un productor de hidrocarburos, cuando su empresa participó en la comercialización.

De lo expuesto, se concluye que no existe correspondencia entre lo peticionado y lo resuelto, evidenciándose incongruencia conforme al Fundamento Jurídico III.2 de este fallo; empero, dicha incongruencia no conlleva automáticamente concluir que una resolución no contenga fundamentos suficientes; se tiene que en el caso de análisis, se realizaron alegaciones contrapuestas de las partes a partir de la pretensión por una parte de demostrar la existencia de una deuda tributaria y cobrarla; y, por otra, de desvirtuar la legalidad en la forma en la que se ha determinado dicha deuda. En tal sentido se han expuesto argumentos confrontados, para que se dicte un pronunciamiento, y al haber decidido declarar improbadamente la demanda; mediante la Sentencia 135/2015 esta debió contener un análisis de los reclamos que versaban sobre la prueba aportada, velando por la materialización del art. 180.I de la CPE, a efectos de brindar una respuesta; pues entre las observaciones, justamente se encontraban las posiciones contrapuestas sobre la valoración de la prueba (el accionante las consideró indebidamente analizadas al haberse considerado del Reporte presentado por YPFB, a la Superintendencia de Hidrocarburos a pesar de las observaciones que hizo, además de encontrarse cuestionada la exclusión del crédito fiscal; mientras que la Superintendencia Tributaria arguyó que la aplicación de la norma y la valoración de los elementos probatorios fueron los correctos, pues conforme al art. 76 del CTB, el ahora accionante no desvirtuó los reparos establecidos por la Administración Tributaria), problemática que no fue resuelta por la Sentencia 135/2015, que en su análisis contiene el detalle de los argumentos de las partes y consideraciones generales; por las cuales únicamente concluye que "...la base imponible se ha determinado de forma debida porque existe una contrastación adecuada en la información proporcionada por las empresas proveedoras de combustible, en uso de las atribuciones del SIN..." (sic), aseveraciones como esta, permiten entender la conclusión a la que se llega; empero, no viabilizan comprender los motivos que tuvieron y las razones que consideraron para llegar a dicha conclusión, sino que simplemente se menciona las pruebas presentadas y se reitera como fueron analizadas previamente; sin que en realidad exista un

pronunciamento acerca de la observación efectuada sobre el crédito fiscal que –a criterio del accionante– fue excluido indebidamente en la determinación de la deuda tributaria; por el contrario, su posición se basó en afirmaciones generales como “...existen normas claras y concisas que amparan las verificaciones que realiza la Administración Tributaria, en el presente caso se ha comprobado con los documentos existentes, salvando derechos del contribuyente de pagos a cuenta...” (sic); o que “...era la obligación del contribuyente presentar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con efectos tributarios sea requerido, para confrontar la información de las ventas efectuadas por la empresa mayorista con las declaraciones juradas y así establecer la totalidad de ventas de la gestión 2003 en el IVA, en la Vista de Cargo...” (sic), posteriormente realiza un relato sintetizado del contenido de la vista de cargo como antecedente de la Resolución Determinativa 27/2008 y concluye “...En base a lo expuesto, la determinación de la base imponible y el impuesto, no presentan ninguna inconsistencia...” (sic), en este análisis, no se encuentra la manifestación de los razonamientos que llevaron a las autoridades demandadas, a concluir que el control de legalidad efectuado por la Superintendencia Tributaria fue adecuado, de similar forma, el resto de argumentos empleados, en razón a su carácter general no permiten percibir los motivos por los que consideraron que la contratación de pruebas que efectuó la entidad demandada fueron los correctos; no es factible comprender por qué afirmaron que la determinación de la deuda tributaria se encontraba debidamente probada, más aún cuando los cuestionamientos sobre los cuales no se pronunciaron, justamente atacaban la legalidad de la prueba; y, toda vez que, se limitaron a hacer consideraciones generales, ello conllevó a que no pongan de manifiesto su propio análisis sobre la valoración prueba, en el caso en particular, si bien desarrollaron las normas aplicables, los términos en los que respondieron a parte de los cuestionamientos, resultaron tan generales que no se encuentra una exposición del porqué **desde su punto de vista**, el caso se encuadraba dentro de las hipótesis previstas en los preceptos legales que transcribieron, ni las razones que los llevaron a concluir que la Superintendencia Tributaria afirmó correctamente que la Administración Tributaria probó y determinó debidamente la deuda atribuida al accionante.

De lo expuesto, se tiene que al emitir la Sentencia 135/2015 no se resolvieron todas las cuestiones discutidas y probadas por las partes en el proceso, por lo que no existe correspondencia entre lo peticionado y lo resuelto, evidenciándose conforme a lo expuesto en el Fundamento Jurídico III.2 del presente fallo, que existe falta de congruencia; que en el presente caso, incidió negativamente, en la fundamentación y motivación de la resolución que se tornó en insuficiente, pues la incongruencia se encuentra ligada con aspectos fundamentales, que hacen a requisitos indispensables del contenido mínimo de una

resolución (como la verificación de la correcta valoración de la prueba), aspecto que sumado a una redacción en términos generales (analizada anteriormente), causó lesión al debido proceso, no se logró convicción de las partes en el proceso, en este caso del accionante; toda vez que la Sentencia 135/2015, no hizo públicas las razones que justificaban y autorizaban su decisión, así como las que la motivan, describiendo el proceso intelectual fraguado por las autoridades demandadas en torno a las razones por las cuales, a su juicio, resultan aplicables las normas determinadas, no obstante a haber citado y expuesto los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoyaron para la determinación adoptada; empero, la exposición general de sus conclusiones, sin expresar la serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el porqué consideraban que en el caso concreto, la determinación de la deuda fue correcta, la valoración de las pruebas fue adecuada y no existieron las lesiones alegadas por el demandante ahora accionante (atendiendo a todos los reclamos que podían determinar una forma distinta de resolución), mostrando cómo sus afirmaciones se ajustaban a la hipótesis normativa; por lo que, corresponderá otorgarse la tutela sobre el debido proceso.

Respecto al “principio constitucionales tributario” (sic) de capacidad contributiva, resulta prudente aclarar al accionante, que conforme prescribe el art. 108.7 de la CPE, es un deber de las bolivianas y los bolivianos, “Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme a ley”, a partir de este artículo, es posible inferir que la capacidad económica, se encuentra establecida como un parámetro que orienta el cumplimiento del deber descrito; y, conforme al art. 323.I del mismo cuerpo normativo, esta “capacidad contributiva”, se constituye en un principio **que rige a la política fiscal estatal**, resulta entonces por una parte que esa capacidad económica, no es precisamente la del contribuyente, sino que de cierta manera, se encuentra ínsita en el presupuesto que hace al tributo, en tal sentido resulta que dicha capacidad económica, se constituye en un criterio para la igualdad y la generalidad del tributo, pues como se tiene dicho todos los bolivianos tienen el deber de tributar **conforme a la ley**. Siguiendo éste razonamiento, cuando ha existido un hecho generador del tributo (entendido como aquel presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación), nace el deber **establecido por ley en proporción al hecho generador y en consideración de la capacidad contributiva**, pues el mismo no se determina por la voluntad de los administradores o jueces, sino por la propia ley. Es por esto y en razón a la confusión del accionante, que es prudente aclarar que el Estado establece o autoriza, según sea el caso, qué obligaciones impositivas deben cumplir los bolivianos, su proporción, la base impositiva y la alícuota, aspectos que en todo caso, deben fundamentarse primero en los principios constitucionales y luego en los principios generales del Derecho Tributario. Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder

a los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica entre otros. Estos principios, especialmente este último, responden a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que paguen proporcionalmente más impuestos quienes cuentan con un mayor nivel de ingresos y viceversa. De conformidad con lo anterior, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe hacerse efectiva, de acuerdo con la "capacidad contributiva o económica", mediante un sistema tributario justo, que debe estar informado por el principio de igualdad. En tal sentido, no resulta razonable alegar la vulneración del principio de "capacidad contributiva" y pretender su tutela en la vía de la acción constitucional, pues este principio no es algo que se aplica a cada caso particular, sino más bien, es un principio que viene implícito e inmerso en el propio tributo para garantizar la igualdad y generalidad del mismo en sus alcances.

Respecto a la lesión al debido proceso en su vertiente de la valoración razonable de la prueba, se tiene en el caso concreto que, si bien no es facultad del Tribunal Constitucional Plurinacional pronunciarse sobre el acervo probatorio dentro del proceso administrativo (sino que se limita a verificar si en esa labor no se han quebrantado los principios constitucionales informadores del ordenamiento jurídico, que hayan incidido negativamente sobre derechos y garantías constitucionales); se evidenció que la Sentencia 135/2015, no produjo una resolución debidamente fundamentada; por lo que, de acuerdo a vasta jurisprudencia constitucional, como la SCP 1621/2013 de 4 de octubre (por citar alguna); se tiene que, cuando se ha identificado falta de fundamentación, no resulta posible analizar si la valoración de la prueba ha sido correcta o no en los marcos de razonabilidad y equidad, pues al carecer de fundamentación la Sentencia aludida, resulta imposible para la jurisdicción constitucional verificar si la actividad de valoración de la prueba ha sido regida sobre la base de dichos principios.

Por otro lado, en razón al reclamo de tutelar otros principios como la legalidad, resulta igualmente prudente, recordar que la legalidad es un principio regulador de la administración de justicia; empero, el accionante no puede pretender ignorar la naturaleza de la acción de amparo constitucional, que protege derechos y no principios, con la salvedad de que los principios que se acusan como lesionados, se encuentren vinculados a un derecho fundamental y debidamente justificado, lo que no ocurrió en el caso de análisis; por lo que, no corresponderá otorgarse ninguna tutela sobre los principios que alegó además de forma confusa.

Finalmente, acerca de igualdad de las partes, sus alegatos confunden la igualdad de las partes, con la igualdad de los contribuyentes en sus deberes impositivos, por otra parte, inferencias como la conclusión unilateral de que se le impone una obligación superior a la determinada por ley, resulta insustancial para sostener la transgresión de la igualdad de las partes que denuncia, pues basa su acusación en su propio convencimiento acerca de la "indebida determinación" de su deuda

tributaria, aseveración que se constituye igualmente en el fundamento sobre el que acusó la lesión de sus derechos a la propiedad, en relación a la no confiscatoriedad, a la tutela judicial, a la defensa y al juicio previo; en tal contexto, siendo que la "indebida determinación" del tributo, es un asunto que debe ser analizado y fundamentado por las autoridades ahora demandadas, no amerita mayor pronunciamiento por parte de este Tribunal; y, no corresponderá otorgarse la tutela pretendida sobre los derechos analizados en el párrafo.

Consecuentemente, el Tribunal de garantías, al haber **concedido** la tutela impetrada, actuó de forma parcialmente correcta, por lo que corresponde aplicar el art. 44.1 del Código Procesal Constitucional (CPCo).

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Primera Especializada; 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 en parte** la Resolución 428/2016 de 22 de julio, cursante de fs. 508 a 514 vta., pronunciada por la Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca; y, en consecuencia:

1° CONCEDER parcialmente, la tutela solicitada, únicamente respecto al derecho al debido proceso en sus vertientes de congruencia, motivación y debida fundamentación de las resoluciones, en iguales términos que el Tribunal de garantías, manteniéndose su disposición.

2° DENEGAR, la tutela con relación al resto de los derechos y principios invocados.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Tata Efren Choque Capuma
MAGISTRADO

Fdo. Dr. Macario Lahor Cortez Chavez
MAGISTRADO