



SENTENCIA CONSTITUCIONAL 1642/2010-R

Sucre, 15 de octubre 2010

Expediente: 2008-17463-35-RAC

Distrito: La Paz

Magistrado Relator: Dr. Abigael Burgoa Ordóñez

En revisión la Resolución 010/2008 de 14 de febrero, cursante de fs. 800 a 804 vta., pronunciada por la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, dentro del recurso de amparo constitucional, ahora acción de amparo constitucional, interpuesto por Juan Carlos Bayá, en representación de la Empresa Hotelera Nacional S.A. contra Rafael Rubén Vergara Sandóval, Superintendente Tributario General; y Ángel Luis Barrera Zamorano, Gerente de Grandes Contribuyentes (GRACO La Paz), alegando la vulneración del derecho de la empresa que representa, a la defensa, la garantías del debido proceso, de la seguridad jurídica y los principios de legalidad, verdad material e informalismo, citando al efecto el art. 16. II y IV de la Constitución Política del Estado abrogada (CPEabrg), 8 del Pacto de San José de Costa Rica, 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) y 44, 70.8) y 81.2) del Código Tributario Boliviano (CTB).

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido del recurso

I.1.1. Hechos que motivan el recurso

El recurrente, mediante memorial de fs. 66 a 74 presentado el 24 de enero de 2008 y el de subsanación de 8 de febrero del mismo año, cursante de fs. 425 a 427, denuncia los siguientes actos lesivos a sus derechos:

1) Contenido de la Resolución Determinativa 278/2006

Refiere que el Gerente de Grandes Contribuyentes de La Paz (GRACO), estableció cargos en contra de la empresa, sin considerar las exenciones tributarias imperantes y realizando un cálculo sobre base presunta, vulnerando así el art. 44 del Código Tributario Boliviano (CTB); continúa su exposición, señalando que el Superintendente General recurrido en vez de corregir los vicios legales en los cuales incurrió el Gerente de GRACO La Paz y anular obrados hasta la orden de verificación -como lo hizo el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, se negó a valorar la prueba y los descargos presentados por Hotelera Nacional S.A., durante la tramitación de los recursos administrativos de alzada y jerárquico, argumentando en su Resolución de STG/RJ/0632/2007 de 1 de noviembre, que estos descargos debieron ser presentados en instancia

de verificación ante GRACO La Paz, sin advertir que por mandato del art. 215 en concordancia con los arts. 76 al 82 del CTB, en los recursos administrativos es admisible el uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho, teniendo en cuenta que, de conformidad al artículo 200 del mencionado Código, los recursos administrativos se sujetan a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), entre los cuales se encuentra el principio de informalismo, que permite la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, concluyendo que la prueba acompañada en el recurso de alzada, debió haber sido analizada y sopesada por el recurrido conforme a la valoración que le otorga la ley o caso contrario, debió anular obrados hasta que GRACO La Paz, requiera dicha información a Hotelera Nacional S.A.

2) En cuanto a la Orden de Verificación y el procedimiento administrativo-tributario para la determinación de deuda tributaria

Señala también el recurrente, que GRACO La Paz, emitió Orden de Verificación 00051000390, con el objeto de realizar una verificación interna; en este contexto, sostiene que en la notificación con la orden de verificación en ningún momento se requirió expresamente las facturas, libros de ventas, ni demás documentación, razón por la cual, según el representante de la empresa recurrente, la Hotelera Nacional S.A., únicamente envió declaraciones juradas, las cuales demostraban que las diferencias observadas surgían de ingresos no gravados.

Continúa su exposición señalando que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-129/06, notificada el 16 de noviembre de 2006, ratificando el informe de verificación estableciendo un monto supuestamente omitido en las declaraciones en la suma de Bs.13030117 (trece millones treinta mil ciento diecisiete bolivianos), decisión contra la cual, la empresa recurrente se apersonó ante las oficinas de Fiscalización del SIN, a objeto de explicar que dicha diferencia era el resultado de la facturación por servicios turísticos de conformidad a lo establecido en la Ley de Promoción y Desarrollo de la Actividad Turística.

Arguye que a pesar de los fundamentos señalados, el SIN emitió Resolución Determinativa 278/2006, determinando la base imponible, usando el método sobre base presunta, decisión contra la cual, se interpuso recurso de alzada LPZ/0062/2007 ante la Superintendencia Tributaria, emitiendo la Superintendencia Tributaria Regional a.i. Cochabamba en suplencia legal, Resolución STR/LPZ/RA 0357/2007, la cual sin pronunciarse sobre la prueba aportada, anuló obrados hasta que exista un requerimiento de la documentación pertinente, empero, posteriormente, el Superintendente Tributario General interino, dictó la Resolución de recurso jerárquico STG-RJ/0632/2007 de 1 de noviembre, la cual revoca la decisión pronunciada por el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, argumentando que la Hotelera Nacional S.A. no presentó documentos de respaldo tanto a la Orden de Verificación, Vista de Cargo y Resolución Determinativa, sin percatarse que el SIN incumplió con el art. 44 del CTB, puesto que según el representante de la empresa recurrente, esta entidad nunca requirió expresamente la información cierta y documentada para la determinación de la base imponible de los impuestos presumiblemente omitidos, incumplimiento que generó se utilice el método sobre base presunta.

3) Actos denunciados como lesivos a los derechos de la empresa recurrente

El recurrente, afirma que la actuación de la Administración Tributaria, al no señalar en forma expresa en el requerimiento la documentación que debía presentar el contribuyente, ha limitado su derecho a la defensa, y por consiguiente, también ha lesionado su derecho al debido proceso; de la

misma forma, el Superintendente Tributario General a.i. , al no considerar que posteriormente y a tiempo de plantear el recurso de alzada, se acompañó toda la documentación que amparaba las “facturas turísticas” y al negarse a valorar la prueba y los descargos presentados por Hotelera Nacional S.A. o en su caso, al no confirmar la Resolución del Superintendente Tributario Regional de Cochabamba, vulneró también los derechos de la empresa que representaba el recurrente a la defensa, las garantías del debido proceso y los principios de legalidad, verdad material e informalismo, desconociendo los arts. 215 concordante con el 76 al 82 del CTB y también el principio de informalismo reconocido por el art. 4 de la LPA, aplicable según el recurrente, a los recursos tributarios.

I.1.2. Derechos supuestamente vulnerados

Indica como vulnerados el derecho de la empresa que representa a la defensa, a las garantías del debido proceso y de la seguridad jurídica y los principios de legalidad, verdad material e informalismo, citando al efecto el art. 16 de la Constitución Política del Estado abrogada CPEabrg y 44, 70.8) y 81.2) del CTB, 8 del Pacto de San José de Costa Rica, 14 del PIDCP.

I.1.3. Autoridades recurridas

El recurrente, interpone recurso de amparo constitucional, contra: a) Ángel Luís Barrera Zamorano, Gerente de Grandes Contribuyentes del SIN; y b) Rafael Rubén Vergara Sandóval, Superintendente Tributario General a.i.

I.1.4. Petitorio

En el petitorio, solicita se conceda el recurso de amparo planteado y se declare: i) La nulidad del proceso administrativo hasta la orden de verificación para que, el SIN requiera en forma expresa la presentación de la documentación que considere pertinente, para determinar la existencia o inexistencia del tributo reclamado; ii) Se deje sin efecto las medidas coercitivas dispuestas en el expediente administrativo; y, iii) Se determine responsabilidad de los recurridos.

I.2. Audiencia y resolución del Tribunal de garantías

En audiencia pública, celebrada el 14 de febrero de 2008, con la presencia de la parte recurrente asistido de su abogado, el Superintendente Tributario General a.i. y la concurrencia de Rita Clotilde Maldonado Hinojosa Gerente General de GRACO La Paz y con la ausencia del correcurrido Ángel Luis Barrera Zamorano, y del representante del Ministerio Público, según consta en el acta de fs. 783 a 799, se realizaron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación y ampliación del recurso

El recurso fue ratificado en todas sus partes; adicionalmente la parte recurrente estableció lo siguiente: Las SSCC 0530/2007-R y 0038/2007-R, establecen que el amparo constitucional procede de forma directa y sin necesidad de acudir al proceso contencioso-administrativo.

I.2.2. Informe de las autoridades recurridas

Mediante informe escrito cursante de fs. 450 a 461, Rafael Rubén Vergara Sandóval, Superintendente Tributario General a.i., señala lo siguiente:

1. A partir de la SC 0090/2006, de 17 de noviembre, como también en otras anteriores dictadas precisamente en recurso de amparo (SSCC 1455/2005-R y 1206/2006-R), el Tribunal Constitucional ha sido categórico en establecer que en materia administrativa tributaria; para habilitarse ante la jurisdicción constitucional se debe agotar la vía judicial contencioso tributaria. Asimismo, esta autoridad, invoca la aplicación de las SSCC 1475/2004-R, 0897/2003-R, 0668/2006-R y 0305/2007-R.

2.El Tribunal Constitucional a partir de la SC 1846/2004-R de 30 de noviembre, ha dejado claramente establecido que la “interpretación de la legalidad ordinaria debe ser labor de la jurisdicción común”, señalando que en el caso concreto, la empresa recurrente hace una interpretación del art. 44 del CTB, pretendiendo que la jurisdicción constitucional conozca de la interpretación que hicieron los recurridos, entre ellos, el Superintendente Tributario General a.i., sin embargo, no ha cumplido con todos los requisitos para abrir la competencia de esta jurisdicción, aspectos reconocidos por las SSCC 0718/2005-R y 0085/2006-R.

3.La empresa representada por el recurrente, sabía cuál era la documentación pertinente que la Administración le había solicitado, pero omitió presentarla oportunamente, negligencia que la Superintendencia Tributaria en el marco de su competencia detectó y revocó la anulación, resultando de ello la confirmatoria de los actos de la Administración, pues el art. 81.2 del CTB, dispone que deben rechazarse las pruebas que, habiendo sido requeridas durante el proceso de fiscalización, no hubiesen sido presentadas. Para el caso, la Administración Tributaria, requirió la presentación de cuanta documentación considere necesaria el contribuyente para desvirtuar las diferencias establecidas durante la verificación interna, pero éste no presentó documentación que pruebe lo contrario, de modo que el argumento de la inexistencia de requerimiento de documentación expresa al margen de existir en forma alguna solo tiene el afán de dilatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y,

4.La Resolución Determinativa, resolvió la controversia sin que se haya presentado toda la prueba suficiente por el sujeto pasivo dentro del término probatorio oportuno, omisión que no podía ser salvada en sede administrativa en la etapa de impugnación ante la Superintendencia Tributaria.

Asimismo, la Gerente de GRACO La Paz, mediante memorial cursante de fs. 776 a 779 vta., se apersona ante el Tribunal de garantías e informa lo siguiente:

a)La Administración Tributaria conforme al art. 100 del CTB, tiene facultades amplias de control, verificación, fiscalización e investigación mediante fiscalizaciones parciales, integrales, verificaciones externas, verificaciones internas, operativos, etc, en este sentido, señala que, en uso de estas facultades, ha procedido a emitir la Resolución Determinativa 278/2006, que tiene origen en la Orden de Verificación Interna 51000390, notificada el 5 de abril de 2006, que corresponde al operativo 100, cuya característica principal es realizar una revisión puntual a partir de la comparación entre los ingresos declarados en los Estados Financieros al 100% de la gestión, cerrada al 31 de diciembre de 2002, con el importe de los ingresos declarados en los formularios del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la misma gestión (doce meses) propiamente en casilla 13 del rubro 1 del Formulario 143.

b)De esa simple comparación surge una diferencia de información y datos contenidos en los

estados financieros y los formularios del IVA, que son documentos que constituyen declaraciones juradas presentadas en forma voluntaria por el contribuyente conforme las previsiones del art. 78.I del CTB, en el entendido de que ambos datos deberían coincidir en su contenido, toda vez que se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad del contribuyente.

c) La Administración Tributaria, con las facultades de fiscalización reconocidas por los arts. 92, 93, 95, 96 del CTB, determinó que de estas diferencias entre las ventas declaradas en los estados financieros y las ventas declaradas en los formularios del IVA, ambos presentados por el contribuyente, resultan saldos a favor del Fisco.

d) Por lo mencionado, procede a emplazar al contribuyente a que se apersona al Departamento de Fiscalización y, presente la documentación que considere pertinente para aclarar las diferencias determinadas, conforme se evidencia en la última línea del penúltimo párrafo de la Orden de Verificación Interna mencionada, manifestando la Administración Tributaria, una total apertura a recibir en calidad de prueba todos los documentos que viere el contribuyente necesario para justificar la diferencia.

e) Alega también que, al mencionar el contribuyente en el memorial de amparo que la Administración Tributaria no realizó ningún requerimiento expreso de facturas, libros de ventas y demás documentación, esta desconociendo lo establecido en los arts. 76 y siguientes del CTB, ya que la carga de la prueba recae en el contribuyente y no en la Administración Tributaria, más aún, considerando el que elaboró y presentó los estados financieros es el propio contribuyente, y es él quien conoce el tipo de documentación que sustenta el dato declarado, resultando inapropiado y totalmente fuera de lugar esperar que la Administración Tributaria solicite un tipo específico de documentación, para aclarar un dato informado por el contribuyente. Afirma también que requerir documentación precisa, específica e individualizada como señala el contribuyente, vulneraría y limitaría el derecho del propio contribuyente de presentar, aportar, toda la documentación que viere conveniente para aclarar la información proporcionada y desvirtuar el reparo a favor del Fisco.

f) Finalmente, indica que el contribuyente presentó nota el 19 de abril de 2006, por la cual señala que la diferencia se debe a la emisión de facturas turísticas a extranjeros que estuvieron hospedados en los Hoteles Radisson y Plaza durante la gestión 2002, a quienes se habría emitido facturas sin débito fiscal al amparo del art. 24 de la Ley 2074.

g) El Decreto Supremo (DS) 26085 de 23 de febrero de 2001, en su art. 43, establece los requisitos que deben respaldar las operaciones de hospedaje turístico, documentos que no fueron adjuntos en calidad de prueba a la referida nota, pese a que la norma mencionada es suficientemente clara y expresa, respecto a las condiciones y documentos que debe recabar y acompañar el contribuyente para reclamar el derecho al goce del beneficio del incentivo al turismo y justificar la diferencia, no siendo necesario que la Administración Tributaria solicite de forma expresa documentación alguna ya que el derecho mencionado es suficientemente claro, mas aún, considerando que el mismo contribuyente manifiesta conocimiento de la norma al invocar el art. 24 de la Ley 2047 en el memorial de recurso de amparo constitucional; y,

h) El contribuyente no hizo uso de forma voluntaria de su derecho a la defensa, toda vez que conoce ampliamente los documentos para su descargo.

I.2.3 Resolución

Mediante Resolución 010/2008 de 14 de febrero, cursante de fs. 800 a 804 vta. de obrados, la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, constituida como Tribunal de garantías constitucionales declaró procedente el recurso, al amparo de los siguientes argumentos:

i.El art. 44 del CTB en forma clara y precisa, determina la base presunta, por lo que se trata de un procedimiento reglado y no discrecional, cuyo método esta debidamente previsto en el referido artículo, exigencia contenida en dicha disposición legal, que constituye una garantía de los contribuyentes frente al Administración Tributaria durante la indagación de los hechos no declarados por el sujeto pasivo y la valoración de estos, a efectos de obtener una cuantificación del hecho imponible lo más cercano a su real magnitud.

ii.El artículo citado supra, faculta a la Administración Tributaria determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndoselos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no habérselos proporcionado el sujeto pasivo y en el presente caso, no existe constancia documental de que la Administración Tributaria hubiese efectuado control, verificación, fiscalización, e investigación respecto a la existencia de los hechos generadores del IVA e Impuesto a las Transacciones (IT), ya que nunca existió el requerimiento exigido por el art. 44 del CTB, en consecuencia, en el caso objeto del presente recurso, se evidencia que para la determinación de la base imponible usando el método sobre base presunta, la Administración Tributaria incumplió con el requisito establecido por éste artículo.

I.3. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional

Debido a la ausencia de Magistrados, quedaron en espera las causas pendientes de resolución por parte del Tribunal Constitucional, hasta la designación de nuevas autoridades.

En virtud a la Ley 003 de 13 de febrero de 2010, denominada Ley de Necesidad de Transición a los Nuevos Entes del Órgano Judicial y Ministerio Público; y posterior designación de las nuevas autoridades y por Acuerdo Jurisdiccional 001/2010 de 8 de marzo, se dispuso el reinicio de los cómputos. En consecuencia, se sorteó el expediente el 24 de agosto del año en curso, razón por la cual, la presente Resolución emitida se encuentra dentro de plazo.

II.CONCLUSIONES

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

II.1.Orden de Verificación

Cursa en antecedentes orden de verificación interna 00051000390, de 31 de marzo de 2006, mediante la cual, se establece que en virtud a la diferencia detectada referente al IVA, se emplaza a Jorge Valda Irahola, para que en el “término perentorio de (10) diez días hábiles de recibida la presente, se apersona al Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital o Agencia Local de su jurisdicción, y se concrete con el grupo de verificación interna a efectos de presentar la documentación que considere pertinente para aclarar las diferencias determinadas” (sic) (las negrillas nos pertenecen), (fs. 88).

La Administración Tributaria, notifica a la empresa recurrente con la citada orden de verificación,

en fecha 5 de abril de 2006, (fs. 90).

II.2. Presentación de descargos

Por nota de 19 de abril de 2006, Reynaldo Fernández, contador de Hotelera Nacional S.A., remite a la Gerencia de GRACO La Paz, descargos documentales (fotocopia orden de verificación, fotocopias declaraciones juradas de los meses en cuestión y fotocopias constancia de presentación), y de manera textual señala: “Hago notar que la diferencia entre los estados financieros correspondiente a la gestión 2002 versus la declaración jurada del Formulario 143 impuesto al valor agregado, es producto de la emisión de facturas turísticas emitidas a los extranjeros que han estado hospedados en los Hoteles Radisson y Plaza durante el periodo 2002, a quienes se les emitió facturas sin débito fiscal de acuerdo a la Ley 2074 Art. 24^o” (las negrillas son nuestras) (sic), (fs. 128 a 129).

II.3. Informe de verificación interna

Por informe de verificación interna GDGLP-DF-I-2269/06, de 10 de noviembre de 2006, se recomienda elaborar la vista de cargo y notificar al contribuyente Hotelera Nacional S.A., (fs. 92 a 94).

II.4. Vista de Cargo

Cursa en antecedentes vista de cargo GDGLP-DF-VC-129/2006 de 10 de noviembre, mediante la cual se establece una deuda tributaria en contra de la empresa recurrente de UFVs2,753,121.- dos millones setecientos cincuenta y tres mil ciento veintiuno Unidades de Fomento de Vivienda (fs. 157 a 159).

Se evidencia también que la citada Vista de Cargo, fue notificada de forma personal al representante legal de la empresa recurrente, el 16 de noviembre, (fs. 160).

II.5. Informe de Conclusiones

Por informe de conclusiones GDGLP-DF-I-2427/2006 de 20 de diciembre, se concluye que se verificó que, el contribuyente Hotelera Nacional S.A., no canceló el importe reparado y no presentó documentación de descargo para desvirtuar las observaciones efectuadas; por tanto, recomienda remitir este informe y antecedentes de la verificación al Departamento Jurídico para la prosecución del trámite, (las negrillas son nuestras) (fs. 166).

II.6. Resolución Determinativa

Cursa en antecedentes Resolución Determinativa 278/2006, de 26 de diciembre de 2006, mediante la cual, se determina una deuda tributaria equivalente a Bs.3.305.056.-, por concepto de tributos omitidos correspondientes al IVA e IT, por los periodos de enero a diciembre de 2002.

Esta decisión fue notificada mediante cédula al recurrente el 9 de enero de 2007, (fs. 190).

II.7. Recurso y Resolución de alzada

Por memorial de 26 de enero de 2007, la empresa recurrente plantea recurso de alzada contra la

Resolución citada supra, evidenciándose que la empresa ahora recurrente adjunta prueba documental (fs. 200 a 208 vta.)

En virtud a este recurso, el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, mediante Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0357/2007 de 6 de julio, resuelve anular obrados hasta el estado en que, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, con carácter previo a la emisión de la Vista de Cargo, requiera a

Hotelera Nacional S.A., la presentación de los registros contables y documentación de soporte de sus actividades económicas, para la determinación de la base imponible de los impuestos presumiblemente omitidos sobre base cierta o presunta, según corresponda en aplicación de los artículos 43 y 44 del CTB, (fs. 319 a 323).

Se evidencia también que esta decisión fue notificada al recurrente mediante cédula el 11 de julio de 2007. Asimismo, esta decisión fue notificada a Filiberto Sánchez Rojas, en su calidad de Gerente de Graco a.i. La Paz, (fs. 324)

II.8. Apersonamiento de nuevo Gerente de GRACO La Paz, interposición de recurso jerárquico y Resolución

Mediante memorial presentado el 31 de julio de 2007, Filiberto Sánchez Rojas, adjuntando la Resolución Administrativa 03-0295-07 de 30 de marzo de 2007, se apersona ante el Superintendente Tributario Regional de La Paz, en su calidad de nuevo Gerente interino de GRACO La Paz e interpone recurso jerárquico contra la decisión descrita supra, (fs. 326 a 327 vta.).

Asimismo, se evidencia que por providencia de 1 de agosto del mismo año, el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba en suplencia legal, admite el recurso presentado por Filiberto Sánchez Rojas, (fs. 328).

De la misma forma, se evidencia que la empresa recurrente, por memorial presentado el 31 de julio de 2007, interpone también recurso jerárquico en contra de la decisión asumida por el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, (fs. 334 a 338 vta).

Cursa también en antecedentes Resolución de recurso jerárquico STG-RJ/0632/2007, de 1 de noviembre, a través de la cual, Rafael Vergara Sandoval, en su calidad de Superintendente General Tributario a.i., resuelve revocar totalmente la Resolución STR/LPZ/RA 0357/2007, de 6 de julio de 2007, dictada por el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, modificando la deuda tributaria de Bs4.579.843 a Bs3.802.782, equivalentes a UFVs3.188.863, en el IVA e IT por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2002, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por evasión fiscal, (fs. 28 a 47).

Se evidencia que la citada decisión fue notificada de forma personal al representante de la empresa recurrente el 5 de noviembre de 2007. Asimismo, se evidencia que, el 6 del mismo mes y año, se notificó de manera personal con la mentada Resolución a Filiberto Sánchez Rojas, en su calidad de representante de la Gerencia de GRACO de La Paz (Fs. 396).

II.9. Apersonamiento e informe de la nueva Gerente de GRACO La Paz

Se evidencia también que, Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, el 14 de febrero de 2008, se apersona ante el Tribunal de garantías en su calidad de nueva Gerente a.i. de GRACO La Paz, adjuntando a este efecto, la Resolución Administrativa 03-0008-08, de 21 de enero del mismo año, que acredita su designación a este cargo desde la fecha de emisión de esta decisión (fs 776 a 779 vta.)

III.FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

Para conocer y resolver en revisión la Resolución 010/2008 de 14 de febrero de 2008, dictada por el Tribunal de garantías, constituido por los Vocales de la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz; previamente, es imperante determinar con claridad el objeto y la causa del presente recurso, razón por la cual, se tiene que en la especie, el objeto de la tutela pedida es el resguardo a los derechos a la defensa, las garantías del debido proceso y de “seguridad jurídica” y los principios de legalidad, verdad material e informalismo. Asimismo, se establece que la causa de la petición de tutela radica en dos aspectos concretos: 1) El Gerente de GRACO La Paz, emitió la Resolución Determinativa 278/2006, usando el método sobre base presunta para la determinación de la base imponible, metodología que según el accionante, fue aplicada sin que el SIN hubiera requerido expresamente la información cierta y documentada para la determinación de la base imponible de los impuestos presumiblemente omitidos, incumplimiento que generó se utilice el método sobre base presunta; y, 2) El Superintendente General a.i. Tributario La Paz demandado, en vez de corregir los vicios legales en los cuales incurrió el Gerente de GRACO y anular obrados hasta la orden de verificación -como lo hizo el Superintendente Tributario Regional a.i. de Cochabamba, se negó a valorar la prueba y los descargos presentados por Hotelera Nacional S.A. durante la tramitación de los recursos administrativos de alzada y jerárquico, argumentando en su Resolución STG/RJ/0632/2007 de 1 de noviembre, que estos descargos debieron ser presentados en instancia de verificación ante GRACO La Paz, sin advertir que de conformidad al art. 215 en concordancia de los arts. 76 al 82 del CTB, en los recursos administrativos es admisible el uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho, teniendo en cuenta que de conformidad al art. 200 del mencionado Código, los recursos administrativos se sujetan a los principios descritos en el art. 4 de la LPA, entre los cuales se encuentra el principio de informalismo.

Por lo expuesto y una vez identificado el objeto y la causa del presente recurso, corresponde verificar si los derechos denunciados como vulnerados merecen la protección de tutela mediante la actual acción de amparo, tarea que será realizada a continuación.

III.1. Operatividad y aplicación en el tiempo del bloque de constitucionalidad

Antes de desarrollar la argumentación jurídica conveniente al caso concreto, previamente, es imperante referirse a la uniforme jurisprudencia que este Tribunal Constitucional ha desarrollado a partir de la SC 0001/2010-R de 25 de marzo y todas las posteriores, en ese contexto, debe establecerse que la Constitución Política del Estado vigente, aprobada mediante referendo constitucional de 25 de enero de 2009, es de aplicación directa a las causas conocidas en revisión, aspecto que emana de su carácter de norma suprema del orden jurídico y que además se encuentra debidamente sustentado por los principios de irradiación y de eficacia plena del bloque de constitucionalidad debidamente explicados en la SC 0008/2010-R de 6 de abril, entre otras.

En mérito al entendimiento antes citado, a pesar de haberse iniciado la causa constitucional con la anterior constitución, en virtud al principio de aplicación directa de la Ley Fundamental Vigente,

corresponde aplicar la norma suprema aprobada mediante referendo constitucional de 25 de enero de 2009, y todas las normas pertinentes que forman parte del bloque de constitucionalidad imperante.

III.2. Armonización de términos procesales-constitucionales

Siendo aplicable al caso concreto la Constitución vigente y los demás compartimentos del bloque de constitucionalidad, es imperante previamente aclarar la terminología procesal-constitucional a ser utilizada; al respecto, la Constitución abrogada en el art. 19, norma el “recurso de amparo constitucional”. De manera más amplia y garantista los arts. 128 al 129 de la Constitución vigente reglamentan la llamada “acción de amparo constitucional”, sin que en esencia esta nueva norma altere el “núcleo esencial” de este mecanismo procesal.

En mérito a lo expuesto, se puede establecer que una diferencia entre ambas normas no se refiere al núcleo esencial de protección de esta garantía de defensa, sino más bien la diferencia radica en la dimensión procesal de ambos, es decir que con la Constitución abrogada este era considerado un recurso, en cambio, con la ley Suprema vigente, este mecanismo es una acción.

El cambio en cuanto a la dimensión procesal de esta garantía, tiene incidencia directa en la terminología a utilizarse en cuanto a las partes procesales involucradas en las causas a ser resueltas, en ese contexto, la norma constitucional abrogada denominaba a las partes intervinientes recurrente (s) y autoridad (es) recurrida (s), terminología que en la nueva dimensión procesal de esta garantía debe cambiar.

Lo precedentemente expuesto, denota la necesidad de uniformar la terminología aplicable a las causas pendientes de resolución en el marco del mandato inserto en los arts. 4 y 6 de la Ley 003 de 13 de febrero de 2010, denominada Ley de Necesidad de Transición a los Nuevos Entes del Órgano Judicial y Ministerio Público; por tal razón es pertinente señalar que en virtud a la nueva dimensión procesal de esta garantía, deben adecuarse los términos a la Constitución vigente, por tal razón, la parte que hubo activado la tutela en vigencia de la anterior constitución y cuya causa será resuelta por el Tribunal Constitucional en el marco del art. 4 de la Ley 003, deberá ser denominada “accionante”, aclarando su carácter inicial de recurrente. Por su parte, la autoridad contra la cual se activó este mecanismo procesal-constitucional, deberá ser denominada “autoridad” demandada, términos que se enmarcan a la nueva dimensión procesal de la acción de amparo constitucional.

Asimismo, en caso de otorgarse la tutela constitucional a través del recurso de amparo constitucional, se concederá la misma, caso contrario la acción será denegada.

Según la SC 0119/2010-R de 10 de mayo, refiere que: “En los casos en que no sea posible ingresar al análisis de fondo de la problemática planteada se mantendrá la denegatoria, haciéndose constar tal situación, dado que el accionante puede nuevamente interponer la acción tutelar, siempre y cuando, cumpla con los requisitos de admisibilidad”.

III.3. El amparo constitucional. Su dimensión procesal y su carácter residual en el orden constitucional imperante

El art. 25.I de la Convención Americana de Derechos Humanos, señala que “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales

reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales”, en este contexto y considerando que esta disposición forma parte del Bloque de Constitucionalidad boliviano en los términos del art. 410.II de la Constitución Política Vigente (CPE), se tiene que la dimensión procesal-constitucional del amparo debe ser estructurada a partir de esta óptica.

En efecto, el amparo constitucional regulado como recurso por el art. 19 de la CPEabrg y disciplinado como acción en el nuevo modelo constitucional, constituye un mecanismo eficaz de defensa para el resguardo de derechos fundamentales insertos en el bloque de constitucionalidad, siempre y cuando no tengan una protección específica a través de otros medios de defensa de naturaleza constitucional, en este espectro, se tiene que a la luz del derecho procesal constitucional, esta herramienta de defensa tiene una dimensión cuya génesis encuentra razón de ser en la teoría general del proceso, por eso, es imperante describir sus características a la luz de los postulados procesales aplicables a la rama del derecho procesal constitucional.

En ese orden de ideas, la acción de amparo en su dimensión procesal se configura como un verdadero proceso de naturaleza sumaria, al cual le son aplicables los postulados propios de la teoría general del proceso, combinados con los principios y dogmática constitucional predominante, aspectos con los cuales se asegura una tutela constitucional efectiva para la protección pronta y oportuna de derechos fundamentales reconocidos por el ordenamiento constitucional. Así en palabras del tratadista Samuel Abad Yupanqui, el amparo es un verdadero proceso especial de naturaleza constitucional cuya pretensión es obtener la protección jurisdiccional frente a los actos lesivos (amenazas, omisiones o actos stricto sensu) de los derechos constitucionales distintos a la libertad individual y a los tutelados por el habeas data, cometidos por cualquier autoridad, funcionario o persona.

En efecto, este mecanismo constitucional de defensa, tiene en el ordenamiento jurídico boliviano un carácter preventivo y reparador y opera en casos en los cuales no exista otro remedio judicial eficiente, por tanto, se concluye que esta acción por mandato del art. 19.V de la CPEabrg y 129.I de la CPE se caracteriza por la vigencia del principio de subsidiariedad, toda vez que este proceso de raigambre constitucional no sustituye las otras vías o instancias legales que las leyes confieren a los afectados para restituir los derechos fundamentales afectados.

Así las cosas y siguiendo una interpretación bajo el criterio de “unidad constitucional”, a la luz de la problemática concreta, se establece que el principio de subsidiariedad de la acción de amparo constitucional, encuentra sustento en la ingeniería constitucional establecida por el constituyente para el órgano judicial o ejecutivo, en ese contexto, la jurisdicción ordinaria tiene la finalidad de administrar justicia al amparo del principio de unidad jurisdiccional plasmado en el art. 179.I de la CPE, asimismo, al órgano ejecutivo entre otros aspectos se le encomienda la gestión pública; por su parte, la justicia constitucional, tiene como misión garantizar el respeto a la Constitución Política del Estado y la vigencia plena de los Derechos Fundamentales, siempre y cuando en la esfera jurisdiccional o administrativa no se hayan restituido los derechos afectados. Entonces, el postulado antes señalado tiene gran preponderancia ya que los jueces o tribunales ordinarios o autoridades administrativas, no solamente son garante de la legalidad, sino también son guardianes y celadores de derechos fundamentales, por tal razón, solamente en caso de incumplir este rol, puede operar la tutela constitucional, ya que de lo contrario y de no agotarse todos los medios procesales para el resguardo de los mismos en sede jurisdiccional ordinaria o en esfera administrativa, se tendrían esferas de decisión con roles paralelos, equivocando así el verdadero sentido de la justicia constitucional y ocasionándose incoherencias jurídicas que afecten los cimientos propios de la

justicia ordinaria o la función administrativa y la esfera de control de constitucionalidad, razón por la cual, el orden constitucional imperante atribuye a la acción de amparo constitucional un carácter residual.

En virtud a lo señalado, este Tribunal, a partir de la SC 0868/2005-R de 27 de julio, dejó establecido que: "...el recurso de amparo se constituye en un instrumento subsidiario y supletorio en la protección de los derechos fundamentales, subsidiario porque no es posible utilizarlo si es que previamente no se agotó la vía ordinaria de defensa y supletorio porque viene a reparar y reponer las deficiencias de esa vía ordinaria. Atendiendo la naturaleza subsidiaria del recurso de amparo constitucional, este Tribunal ha establecido de manera uniforme que para pretender la protección que otorga el recurso planteado, el agraviado o quien lo represente, deberá necesariamente agotar todos los medios ordinarios o administrativos ante la autoridad que considere lesionó su derecho o derechos fundamentales, y para el caso de subsistir el acto ilegal u omisión indebida, deberá acudir a las instancias superiores que tengan facultad para hacer cesar la amenaza, restricción o supresión de los derechos y garantías, de modo que sólo cuando se agote dichos medios podrá acudirse a esta jurisdicción en busca de protección, de no ser así, ésta jurisdicción no puede operar como recurso sustitutivo, tampoco puede suplir las omisiones en el no uso oportuno de los mismos, ni se constituye en una instancia más dentro de los procesos ordinarios o administrativos previstos por el ordenamiento jurídico" (resaltado nuestro).

Por su parte, a través de la SC 1337/2003-R de 15 de septiembre, extrajo las siguientes reglas y sub reglas de improcedencia del amparo por subsidiariedad cuando: "1) las autoridades judiciales o administrativas no han tenido la posibilidad de pronunciarse sobre un asunto porque la parte no ha utilizado un medio de defensa ni ha planteado recurso alguno, así: a) cuando en su oportunidad y en plazo legal no se planteó un recurso o medio de impugnación y b) cuando no se utilizó un medio de defensa previsto en el ordenamiento jurídico; y 2) las autoridades judiciales o administrativas pudieron haber tenido o tienen la posibilidad de pronunciarse, porque la parte utilizó recursos y medios de defensa, así: a) cuando se planteó el recurso pero de manera incorrecta, que se daría en casos de planteamientos extemporáneos o equivocados y b) cuando se utilizó un medio de defensa útil y procedente para la defensa de un derecho, pero en su trámite el mismo no se agotó, estando al momento de la interposición y tramitación del amparo, pendiente de resolución. Ambos casos, se excluyen de la excepción al principio de subsidiariedad, que se da cuando la restricción o supresión de los derechos y garantías constitucionales denunciados, ocasionen perjuicio irremediable e irreparable, en cuya situación y de manera excepcional, procede la tutela demandada, aún existan otros medios de defensa y recursos pendientes de resolución" (las negrillas son nuestras).

III.3.1. En cuanto al primer acto denunciado como lesivo

El accionante, denuncia que el Gerente de GRACO La Paz, emitió la Resolución Determinativa 278/2006, utilizando el método sobre base presunta para el establecimiento de la base imponible, metodología que según el accionante, fue aplicada sin que el SIN hubiera requerido expresamente la información cierta y documentada para la determinación de la base imponible de los impuestos presumiblemente omitidos, incumplimiento que generó se utilice el método sobre base presunta.

En este contexto y para verificar el cumplimiento al principio de inmediatez aplicable a la acción de amparo constitucional, es imperante precisar los siguientes aspectos:

1. Por Resolución Determinativa 278/2006, de 26 de diciembre de 2006, se determina en contra de la empresa accionante una deuda tributaria equivalente a Bs3, 305,056; por concepto de tributos

omitidos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones, por los periodos de enero a diciembre 2002.

2. Contra esta Resolución, el accionante, mediante memorial de 26 de enero de 2007, plantea recurso de alzada y adjunta prueba documental; y,

3. El memorial de recurso de alzada está estructurado de la siguiente forma: i) Antecedentes (fs. 200 a 2001), concluyendo el recurrente de forma taxativa lo siguiente “siendo que la Resolución Determinativa 278/2006 vulnera severamente el orden jurídico establecido además de lesionar los derechos e intereses de la empresa, toda vez que los supuestos “ingresos no declarados” que contemplarían un impuesto omitido no existen, ya que se trata de ventas exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado por mandato de la Ley 2074 y normas conexas y cuyo impuesto a las transacciones fue debida y oportunamente pagado” (sic) (las negrillas son nuestras); ii) fundamentos de hecho y de derecho (fs. 201 vta. a 207), parte en la cual la empresa accionante sustenta su posición en el art. 24 de la ley 2074; en los arts. 3 y 43 del DS 26086 y en la Resolución Administrativa 05-0037-00 señalando expresamente que “se acreditó haber cumplido con la normativa legal vigente para la emisión de estas facturas, estando por tanto cada una de estas facturas individualizada y respaldada con los datos personales de cada uno de los huéspedes extranjeros no residentes en Bolivia como se demuestra del ANEXO 1” (sic), asimismo, de forma textual establecen que “no existe tributo omitido ya que el hecho generador: la venta de servicios de hospedaje a turistas extranjeros y la emisión de la factura turística, se encuentra EXENTA Y LIBERADA DEL TRIBUTOS POR IMPERIO DE LA LEY, y por lo tanto el SIN mal puede incluir el monto de Bs 11.797.777.51 en el cálculo del impuesto al valor agregado” (sic) (negrillas son nuestras); y iii) Normas legales vulneradas (fs. 207 vta. a 208), parte en la cual, la empresa accionante denuncia como vulnerados el art. 26 de la CPEabrg.; los arts. 4, 62, 63, 114 y 115 del CTB; art. 11 de la Ley 843; art. 24 de la Ley 2074; arts. 3, 42 y 43 del DS 26085; y la RA 05-0037-00 de 20 de octubre de 2000; iv) Conclusiones y petitorio (fs. 208 y vta.), parte del memorial en la cual se señala expresamente lo siguiente “como se demuestra por la documentación adjunta en calidad de prueba y la argumentación legal esgrimida en el presente recurso, podemos concluir que el supuesto incumplimiento de obligaciones... en realidad no existe y consecuentemente tampoco existe evasión de ninguna naturaleza...” asimismo, se evidencia que expresamente se solicita “se admita el presente recurso y valorando los fundamentos y argumentos del presente recurso, así como la prueba que se aporta, pronuncie resolución dejando sin efecto la resolución impugnada” (sic) (resaltado nuestro).

Ahora bien, en virtud a la relación fáctica desarrollada supra, se evidencia que el accionante, mediante su memorial de recurso de alzada, no cuestionó el método sobre base presunta supuestamente utilizado en la Resolución Determinativa 278/2006 de 26 de diciembre, de hecho, de manera expresa señala que la deuda establecida fue cumplida; además, de la compulsión de antecedentes también se evidencia que la empresa recurrente, por memorial presentado en fecha 31 de julio de 2007 (fs. 334 a 338 vta.), interpone también recurso jerárquico en contra de la decisión asumida por el Superintendente Tributario Regional, sin cuestionar el método sobre base presunta supuestamente utilizado por la autoridad demandada, cuestionando más bien la citada decisión porque considera que no existe obligación tributaria alguna, tal como se puede advertir del contenido textual de este memorial, sin embargo, el representante de la empresa accionante, recién a través de su memorial de amparo constitucional denuncia que el Gerente de GRACO La Paz, emitió la Resolución Determinativa 278/2006, utilizando el método sobre base presunta para el establecimiento de la base imponible de la deuda tributaria, metodología que según el accionante, hubiera generado la vulneración a sus derechos a la defensa, las garantías del debido proceso, a la

seguridad jurídica, y a los principios de legalidad, de verdad material y de informalismo.

Por lo expuesto se evidencia que en la especie, si bien se utilizó los recursos administrativos establecidos por la normativa tributaria imperante, empero, a través del recurso de alzada o jerárquico ante la Superintendencia Tributaria, no se denunciaron los actos lesivos expuestos en el memorial de amparo, razón por la cual, en coherencia con el Fundamento Jurídico III.3, la tutela en cuanto a este acto denunciado como lesivo debe ser denegada en aplicación al principio de subsidiariedad.

III.4. La actividad probatoria y las reglas del debido proceso vigentes en procedimientos tributarios-administrativos

El debido proceso en su dimensión adjetiva, según el tratadista Luis Saenz Dávalos, se refiere a toda aquella estructura de principios y derechos que corresponden a las partes durante la secuela de todo tipo de proceso, sea este jurisdiccional, administrativo o corporativo particular.

En el nuevo modelo constitucional, el debido proceso está disciplinado por los arts. 115.II y 117.I de la CPE, como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, asimismo, es reconocido como Derecho Humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del PIDCP, cuyo núcleo esencial ya fue desarrollado por este Tribunal mediante las SSCC 1674/2003-R, 0119/2003-R, 1276/2001-R y 0418/2000-R, entre muchas otras, entendiéndolo como "...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; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales".

Lo expuesto precedentemente, implica que la concreción material de este derecho comprende el respeto del conjunto de requisitos que deben ineludiblemente observarse en las instancias y grados procesales, con la finalidad primordial de que las personas tengan la posibilidad de defenderse de forma idónea ante cualquier tipo de acto o actos emanados del Estado y sus distintos órganos que puedan afectar aquellos derechos reconocidos por la CPE y los instrumentos que integran el bloque de constitucionalidad.

Entonces, la importancia del debido proceso, a decir de la SC 0281/2010-R de 7 de junio, "... está ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes."

En ese sentido la citada Sentencia precisó que el derecho al debido proceso no solamente es exigible dentro de los procesos judiciales, sino que también abarcan a los procesos administrativos, jurisprudencia que no contradice los principios constitucionales; y que por lo tanto, es compatible con la Constitución vigente; y que, además ha sido reiterada recientemente en la jurisprudencia de la presente gestión, específicamente en la SC 0014/2010-R de 12 de abril, establece lo siguiente: "...la Constitución Política del Estado en consideración a la naturaleza y los elementos constitutivos del debido proceso como instituto jurídico y mecanismo de protección de los derechos fundamentales, lo consagra como un principio, un derecho y una garantía, lo que implica que la naturaleza del debido proceso está reconocida por la misma Constitución en su triple dimensión: como derecho fundamental de los justiciables, como un principio procesal y como una garantía de la administración de justicia."

En este contexto, es imperante desarrollar las reglas de un debido proceso vigentes para la actividad probatoria aplicable a las causas de naturaleza administrativa-tributaria, motivo por el cual, debe realizarse las siguientes precisiones de orden jurídico-constitucional:

Prima facie debe precisarse que el proceso administrativo-tributario para determinación de deudas tributarias tiene dos fases a saber: 1) la etapa determinativa, es decir la instancia en la cual se determina la existencia o inexistencia de deuda tributaria ante la Administración Tributaria; y 2) la etapa impugnativa, que puede proceder ante la Superintendencia Tributaria en cualquiera de sus instancias, en este contexto, corresponde interpretar las reglas del debido proceso disciplinadas por el Código Tributario Boliviano CTB para la producción y valoración probatoria en las etapas antes señaladas, tarea que será desarrollada infra.

En efecto, en la especie, adquiere capital relevancia la interpretación constitucional del art. 81 del CTB que disciplina las reglas del debido proceso en cuanto a la actividad probatoria de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, en ese contexto, en principio, es imperante señalar que la interpretación constitucional y los criterios utilizados, son elementos objetivos determinantes para evitar decisiones arbitrarias, siendo un requisito esencial para la legitimidad de las decisiones que el intérprete haga mención expresa del criterio o método utilizado, aspecto a partir del cual deberá desarrollarse la debida motivación, en tal sentido y con la finalidad de cumplir con esta exigencia, es imperante previamente realizar algunas consideraciones en relación a la interpretación constitucional, tarea que será ejecutada a continuación.

El ejercicio del control de constitucionalidad hace que la Constitución Política del Estado Vigente CPE y el bloque de constitucionalidad adquieran una verdadera validez material a través de una triple labor a saber: la interpretación, la aplicación y la integración de la norma, en esta perspectiva, la interpretación en palabras del tratadista Zagrebelski, es "una actividad eminentemente práctica, en el sentido de que procede de casos prácticos y tiene como finalidad su resolución" (sic), en este contexto, la aplicación a situaciones reales de la norma suprema, hace necesaria su integración a través de la llamada "argumentación jurídica", que a su vez precisa de métodos y criterios de interpretación constitucional como elementos esenciales para el control objetivo de la razonabilidad de la decisión del intérprete. Por lo expuesto, es imperante señalar que entre los métodos de interpretación conocidos por la teoría constitucional se encuentran verbigracia el gramatical, el teleológico, el funcional, el sistémico, el histórico o el sociológico entre otros. Asimismo, entre los principios y pautas constitucionales, la teoría constitucional ha desarrollado principios de validez general para cualquier orden constitucional, como ser el de unidad constitucional, concordancia práctica, eficacia integradora, de conformidad funcional entre muchos otros más. Además, de

manera específica, para la interpretación de derechos fundamentales y por antonomasia para las garantías jurisdiccionales, la teoría constitucional ha desarrollado criterios particulares como ser el principio pro-homine con todas sus variantes.

Una vez citados los métodos y criterios de interpretación constitucional desarrollados por la teoría constitucional, para la interpretación del art. 81 del CTB que debe ser realizada a la luz del debido proceso-, es imperante identificar los criterios que serán utilizados por este Tribunal, en ese orden, se utilizarán infra, los criterios de interpretación gramatical, teleológico y sistémico, en estricta concordancia con el principio de interpretación constitucional denominado “interpretación desde la constitucionalidad” y también se utilizará el principio pro-actione, como una manifestación del principio pro-homine.

El virtud a lo expresado y siguiendo prima facie una interpretación gramatical acorde con el principio “de interpretación desde la constitución”, debe precisarse que el art. 81 del CTB, disciplina de forma expresa la apreciación, pertinencia y oportunidad para la presentación de la prueba, estableciéndose de forma expresa las siguientes reglas a seguirse: 1) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de pertinencia y ; 2) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de oportunidad; en este caso, es decir para la observancia del criterio de oportunidad y de acuerdo a una interpretación gramatical, se tiene que el art. 81.2 del CTB, regula dos supuestos concretos: a) Establece que deberá rechazarse los medios probatorios que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y b) Deberán ser también rechazadas aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, en ese contexto, utilizando los criterios hermenéuticos “sistémico” y “teleológico” para la interpretación de la última parte del art. 81 del CTB, se tiene que por mandato de esta disposición, de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los siguientes aspectos: a) pruebe que la omisión no fue por causa propia; y b) cumpla con el juramento “de reciente obtención”, presupuestos procedimentales que no constituyen simples formalidades sino por el contrario implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4 inc. j) de la LPA, principio que forma parte de las reglas de un debido proceso en sede administrativa.

En ese contexto, se establece que el art. 1 de la Ley 3092 de 7 de julio de 2005 -disposición legal que incorpora al Código Tributario Boliviano el Título V, referente al Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria-, en lo referente al art. 215.II señala que son aplicables en todos los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 del CTB, entonces, a partir de este postulado y al amparo de una interpretación “sistémica y teleológica”, es evidente que el párrafo primero del art. 215 del CTB (introducido al CTB por la Ley 3092), que señala que podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido, debe ser interpretado en concordancia con los requisitos señalados por el art. 81 del CT en lo atinente al principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, es decir que el sujeto pasivo, en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la Resolución Determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento “de reciente obtención”; en tal sentido, una interpretación contraria, atendería el contenido literal de la segunda parte del art. 81 del CTB, en este contexto, se evidencia además

que esta interpretación es aquella que esta acorde con la Constitución a la luz de un debido proceso.

Lo expresado anteriormente implica la formulación del siguiente postulado: El sujeto pasivo esta facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 del CTB, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la Resolución Determinativa, no fue por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida.

Ahora bien, por lo expresado se establece que si no concurren los presupuestos antes indicados, opera la preclusión, razón por la cual la prueba presentada en etapa recursiva deberá ser rechazada, en este orden de ideas, es preciso señalar además que el principio de informalismo, no puede modificar los efectos de esta preclusión, por las siguientes razones:

El art. 4 inc. l) de la LPA, establece que, el principio de informalismo consiste en: “La inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas y ello no interrumpirá el procedimiento Administrativo”; dicho principio, ha sido asimilado por la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional, así se tiene la SC 0642/2003-R, de 8 de mayo, en la cual se señaló que: “...el principio de informalismo consiste en la excusación de la observancia de exigencias formales no esenciales y que pueden cumplirse después, por ejemplo la errónea calificación del recurso (Juan Francisco Linares, Derecho Administrativo, Editorial Astrea, pág. 348); la excusación referida, debe ser interpretada siempre a favor del interesado o administrado, pues traduce la regla jurídica in dubio pro actione, o sea, de la interpretación más favorable al ejercicio al derecho a la acción, para asegurar, más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento.

Por consiguiente en virtud a ese principio de informalismo, la autoridad administrativa podrá interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados (Roberto Dromi, El Procedimiento Administrativo y Derecho Administrativo, ambos Ediciones Ciudad Argentina, págs. 78-79 y 846, respectivamente).

Que, en coherencia al principio de informalismo, se tiene el principio de favorabilidad, entendido por este Tribunal en SC 136/2003-R, en sentido de que "... el intérprete está obligado a optar por aquel entendimiento interpretativo que desarrolle de mejor forma y con la mayor efectividad, los derechos, principios y valores que consagran el orden constitucional"; de acuerdo al sentido de ambos principios (informalismo y favorabilidad), con la finalidad de garantizar el debido proceso y derecho de defensa del administrado o de quien se encuentra siendo procesado, el ordenamiento administrativo permite a la autoridad administrativa realizar una interpretación favorable al procesado, corrigiendo esas equivocaciones formales en las que incurrió quien está siendo administrado .

En el mismo sentido, la SC 1206/2006-R de 30 de noviembre, con referencia al principio de informalismo, ha señalado: "... es necesario también dejar establecido que éste rige a favor del administrado, por la condición técnica de ciertas agencias, órganos y labores que cumple la administración pública, lo que lo sitúa en inferioridad de condiciones en su relación con el Estado, por ello no rige a favor de la administración, estando más bien ésta obligada al cumplimiento de

todas las formalidades establecidas por las normas aplicables a su relación con las personas”

Por lo expresado precedentemente, se colige que el principio de informalismo reconocido por el art. 4 inc. 1) de la LPA, no puede aplicarse en la preclusión de la etapa probatoria, porque el ofrecimiento de pruebas cumpliendo los postulados propios del art. 81 del CTB, no son simples exigencias formales no esenciales por parte del administrado, sino más bien, son presupuestos procedimentales cuyos postulados, en el marco del respeto a las reglas del debido proceso deben ser cumplidos de forma inequívoca por el sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

III.4.1. En cuanto al segundo acto denunciado como lesivo

Una vez desarrolladas las reglas del debido proceso para la actividad probatoria en procesos administrativos-tributarios para la determinación de deuda tributaria, en la especie, debe precisarse que el accionante, como segundo acto lesivo, denuncia que el Superintendente a.i. General demandado, en vez de corregir los vicios legales en los cuales incurrió el Gerente de GRACO La Paz y anular obrados hasta la orden de verificación -como lo hizo el Superintendente Tributario Regional-, se negó a valorar la prueba y los descargos presentados por Hotelera Nacional S.A. durante la tramitación de los recursos administrativos de alzada y jerárquico, omisión que en su criterio, vulnera los derechos de la empresa que representa a la defensa, garantías del debido proceso, seguridad jurídica, y, los principios de legalidad, verdad material e informalismo.

Ahora bien, en este caso y específicamente en relación a este acto denunciado como lesivo, de la compulsas de antecedentes se evidencia lo siguiente:

a) Por Resolución Determinativa 278/2006, de 26 de diciembre, se determina una deuda tributaria equivalente a Bs3,305,056, por concepto de tributos omitidos correspondientes al IVA e IT, por los periodos de enero a diciembre de 2002.

b) Por memorial de 26 de enero de 2007, el accionante en representación de la empresa Hotelera Nacional S.A., plantea recurso de alzada contra la Resolución citada supra, evidenciándose por el contenido de este memorial, que adjunta prueba documental sin alegar ni menos aún probar que, la omisión de presentación de esta prueba ante la Administración Tributaria no fue por causa propia y sin el cumplimiento del requisito de juramento de reciente obtención de acuerdo al art. 81 del CTB.

Por lo señalado, se evidencia que por los antecedentes antes mencionados, el Superintendente Tributario General, no vulneró los derechos a la defensa, ni la garantía del debido proceso y la “seguridad jurídica” de la empresa representada por el accionante, consecuentemente, tampoco atentó contra los principios de legalidad, verdad material e informalismo, razón por la cual, en cuanto a este acto denunciado como lesivo, corresponde denegar la tutela.

III.5. Valoración del Tribunal de garantías

El Tribunal de garantías, al haber concedido la tutela mediante Resolución 010/2008 de 14 de febrero, ha compulsado y valorado erróneamente los antecedentes de la causa.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional en virtud de la jurisdicción y competencia que le confieren los arts. 4 y 6 de la Ley 003 de 13 de febrero de 2010, denominada Ley de Necesidad de Transición a los

Nuevos Entes del Órgano Judicial y Ministerio Público; 7 inc. 8) y 102.V de la Ley del Tribunal Constitucional (LTC), en revisión, resuelve REVOCAR la Resolución 010/2008 de 14 de febrero, cursante de fs. 800 a 804 vta. de obrados, pronunciada por la Sala Civil Primera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz; y en consecuencia DENIEGA la tutela solicitada, aclarándose que en relación al primer acto denunciado como lesivo no se ingresó al análisis de fondo.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional.

No interviene el Magistrado Dr. Juan Lanchipa Ponce, por no haber conocido el asunto

Fdo. Dr. Abigael Burgoa Ordóñez
DECANO

Fdo. Dr. Ernesto Félix Mur
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños
MAGISTRADA

Fdo. Dr. Marco Antonio Baldivieso Jinés
MAGISTRADO