SENTENCIA CONSTITUCIONAL 1724/2010-R
Sucre, 25 de octubre de 2010

Expediente:2008-17275-35-RAC
Distrito:La Paz
Magistrado Relator:Dr. Ernesto Félix Mur

En revisión la Resolución 01/2008 de 7 de enero, cursante de fs. 47 a 52 vta., pronunciada por la Sala Penal Tercera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, dentro del recurso de amparo constitucional, ahora acción de amparo constitucional, interpuesto por Gerardo Mario Ávila Seifert en representación de AXS Bolivia S.A. contra Rafael Vergara Sandoval, Superintendente Tributario General; Mayra Mercado Michel, Superintendenta Tributaria Regional a.i. y Ángel Luis Barrera Zamorano, Gerente de Grandes Contribuyentes (GRACO) de La Paz, alegando la vulneración de los derechos de la empresa que representa, a la "seguridad jurídica", al trabajo y al comercio, a la defensa y al debido proceso; por otro lado, de los principios de imparcialidad, de verdad material, de informalismo, debido procedimiento y de legalidad, citando al efecto los arts. 7 incs. a) y d), 14, 16.I.II y IV y 156 de la Constitución Política del Estado abrogada (CPEabrg).

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido del RECURSO

Por memorial presentado el 21 de diciembre de 2007, a horas 15:00, cursante de fs. 3 a 18 vta., el recurrente expone los siguientes fundamentos de hecho y de derecho.

I.1.1. Hechos que lo motivan

1) El 6 de abril de 2006, la empresa AXS Bolivia S.A. fue notificada con la orden de verificación 00051000396 de la misma fecha, mediante la cual la Administración Tributaria procedió a realizar la comparación de las ventas consignadas en los estados financieros (estado de resultados) de la gestión fiscal con el importe acumulado de la gestión (doce meses) del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los que detectaron, una supuesta diferencia de Bs22 247 465.- (veintidós millones doscientos cuarenta y siete mil cuatrocientos sesenta y cinco bolivianos), emplazándole a presentar la documentación pertinente para aclarar las diferencias determinadas.

2)La documentación de respaldo, que demuestra que la diferencia determinada proviene de cargos de la interconexión internacional de llamadas entrantes asignadas en el exterior, la cual no está incluida en el objeto del IVA ni por el Impuesto a las Transacciones (IT), consagrado por los arts. 1 y 72 de la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, desde el principio estuvo en poder de la

Administración Tributaria; en razón a ello, no correspondía la presentación de mayor documentación, puesto que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) no puso en duda en ningún momento la composición de los ingresos al 31 de diciembre de 2002, no requiriendo información expresa y específica orientada a aclarar las dudas sobre el alcance mismo de la norma, en cumplimiento de lo establecido en el principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo, hecho expresado en el informe interno GDGLP-DF-1-21 92/06 de 30 de octubre de 2006.

3) El 5 de noviembre de 2006, le notificaron con la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006 de 30 de octubre, a la que respondió dentro del plazo establecido y conforme al art. 28 del Código Tributario Boliviano (CTB), presentando argumentación legal suficiente a efecto de establecer que el tráfico internacional de llamadas entrantes generadas en el exterior no está sujeto al IVA e IT, respondiendo de este modo también a la orden de verificación. La mencionada respuesta nunca fue valorada por la Administración Tributaria ni por la Superintendencia Tributaria Regional y la General, generando "un verdadero atropello a su legítimo derecho a la defensa" (sic.).

4)El 2 de enero de 2007, lo notificaron con la Resolución Determinativa 286/2006 de 27 de diciembre, que determina que supuestamente no habría declarado el total de los ingresos gravados por el IVA e IT, basados en la normativa correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), no aplicable a aquéllos, calificando la conducta de la empresa como evasión, cuando en virtud al principio de verdad material, consagrado por el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y al principio de oficialidad, consagrado por el art. 200 del CTB, correspondía requerir de manera expresa y clara la documentación necesaria a efectos de generar pleno conocimiento y convicción de los hechos controvertidos.

5)El 25 de enero de 2007, impugnaron la Resolución Determinativa 286/2006, presentando como prueba las Resoluciones Administrativas 13-0016-06 de 23 de octubre y 13-002-07 de 25 de enero, mediante las cuales el propio Presidente del SIN, el 23 de octubre de 2006, realizó consideraciones sobre el alcance del objeto del IVA y del IT aplicables a todas las empresas que obtienen ingresos por servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes desde el exterior, determinando que los servicios de interconexión internacional del tráfico entrante a Bolivia, percibidos por Boliviatel S.A., no se encontraban dentro de los alcances del IVA e IT.

6)El 11 de julio de 2007, le notificaron con la Resolución del recurso de alzada STR/LPZ/RA 0346/2007 de 6 de julio, estableciendo que si bien en una respuesta a la consulta de "Boliviatel Cotel", el Presidente Ejecutivo del SIN compromete el criterio de la Administración Tributaria, en relación a los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes a Bolivia, en el caso de la empresa AXS Bolivia S.A., ésta no habría presentado registros contables y documentos de soporte que acrediten que los citados ingresos provienen de servicios prestados en el exterior del país, por lo que habrían analizado información cierta contenida en sus estados financieros; sin embargo, dicha documentación fue erróneamente valorada, por cuanto hicieron valer sus estados financieros como prueba a favor del SIN, desconociendo todo valor probatorio a favor de su empresa, en cuanto a la determinación de la composición de sus ingresos locales y los provenientes del exterior, que además consistía en documentación que se encontraba ya en poder de la Administración Tributaria.

7)El 31 de julio de 2007 interpuso recurso jerárquico contra la Resolución STR/LPZ/RA 0346/2007, haciendo notar todos los errores procedimentales y el alcance de la norma objeto de la controversia, adjuntando además las correspondientes pruebas, con juramento de reciente

obtención el 10 de agosto de 2007; a pesar de ello, el ente recaudador, a momento de emitir la Resolución del recurso jerárquico STG-RJ/0637/2007 de "manera arbitraria desconoce absolutamente toda la prueba presentada y que fue requerida por la Superintendencia Regional recién a momento de dictar resolución" (sic.), obviando pronunciarse sobre la prueba ostentada a momento de la presentación de descargos a la Vista de Cargo y analizando de manera parcializada la prueba ofrecida por la Administración Tributaria.

I.1.2. Derechos supuestamente vulnerados

El recurrente, alega como presuntamente vulnerados, los derechos de la empresa que representa, a la "seguridad jurídica", al trabajo y al comercio, a la defensa y al debido proceso; por otro lado, de los principios de imparcialidad, de verdad material, de informalismo, debido procedimiento y de legalidad, citando al efecto los arts. 7 incs. a) y d), 14, 16.I.II y IV y 156 de la CPEabrg.

I.1.3. Autoridades recurridas y petitorio

Por lo anotado, interpone recurso de amparo constitucional contra Rafael Vergara Sandoval, Superintendente Tributario General; Mayra Mercado Michel, Superintendenta Tributaria Regional a.i. y Ángel Luis Barrera Zamorano, Gerente de GRACO de La Paz; solicitando se declare "procedente el recurso, disponiendo que las autoridades recurridas en el día y bajo conminatoria de ser declarados reos de atentado contra las garantías constitucionales revoquen, sus actos hasta el momento de dictar la correspondiente orden de verificación interna, requiriendo de manera clara y concreta la documentación necesaria, conforme a lo establecido en los arts. 70.8 y 81.2 del CTB; por otro lado, el levantamiento expreso de todas las medidas coercitivas interpuestas por la Administración Tributaria y la suspensión de cualquier medida coercitiva o anotación preventiva o medida de ejecución tributaria en curso.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

En la audiencia pública realizada el 28 de diciembre de 2007, cursante de fs. 31 a 39 vta., en presencia del recurrente, recurridos y representante del Ministerio Público, se suscitaron las siguientes actuaciones:

I.2.1. Ratificación del recurso

El abogado recurrente ratificó íntegramente los términos de su recurso.

I.2.2. Informe de las autoridades recurridas

Por informe escrito, cursante de fs. 22 a 28, la Superintendenta Tributaria Regional de La Paz, alega que: 1) La Gerencia de GRACO de La Paz, notificó a AXS Bolivia S.A. con la orden de verificación 00051000396 del operativo 100, estableciendo que la comparación de las ventas consignadas en sus estados financieros de la gestión cerrada en diciembre de 2002, con el importe acumulado en la casilla 13 de los formularios 143 de los doce meses de esa gestión, demostraban una diferencia de Bs22 247 465.- emplazándolos a presentar documentación que aclare esa diferencia en el plazo de diez días; 2) El 30 de octubre de 2006, emitió la Vista de Cargo GDLP-DF-VC-85/2006, estableciendo contra AXS Bolivia S.A. un importe de Bs3 427 106.- (tres millones cuatrocientos veintisiete mil ciento seis bolivianos) por concepto de tributos omitidos de IVA e IT en lo periodos enero a diciembre de 2002, calificando su conducta como evasión en

aplicación de los arts. 70 y 114 del Código Tributario de 1992 (CTb.1992), además de incumplimiento de deberes formales por falta de presentación de la documentación requerida, otorgándole un término de descargos de treinta días conforme el art. 98 del CTB 92. AXS Bolivia S.A. por nota de 5 de diciembre de 2006, formuló aclaraciones en relación al cargo imputado; 3) Considerando insuficientes los argumentos de descargo formulados por AXS Bolivia S.A., emitió la Resolución Determinativa 286/2006 de 27 de diciembre, determinando un importe de Bs3 427 106.- calificando su conducta como evasión aplicando la multa de Bs2 063 386.- (dos millones sesenta y tres mil trescientos ochenta y seis bolivianos) además de la multa de UFV's2000.- (dos mil unidades de fomento a la vivienda) por incumplimiento de deberes formales, notificada por cédula dejada en el domicilio fiscal de la empresa el 5 de enero de 2007; 4) El 27 de diciembre de 2006, AXS Bolivia S.A. interpuso recurso de alzada, teniendo la oportunidad de presentar descargos ante la Gerencia de GRACO de La Paz del SIN; sin embargo, no lo hizo; 5) La empresa recurrente, entonces denominada AES Comunications Bolivia S.A., en la oportunidad de la presentación de sus estados financieros de la gestión 2002, registró en el anexo 1 referido a la "información sobre la determinación del débito fiscal IVA declarado" (sic.) ingresos no gravados por Bs17 160 318.- (diecisiete millones ciento sesenta mil trescientos dieciocho bolivianos) aclarando que corresponde a ingresos de interconexión internacional, según consta en el expediente administrativo del SIN; a pesar de ello, no respalda su afirmación, no presentó registros contables y documentos de soporte que acrediten que los citados ingresos provienen de servicios prestados en el exterior del país y que puedan ser objeto de revisión por la Administración Tributaria en la fase de determinación; en consecuencia, mientras el recurrente no demuestre documentalmente que sus ingresos provienen de los servicios de interconexión de llamadas entrantes a Bolivia, en aplicación estricta de los arts. 1 y 72 de la Ley 843, la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, sólo está facultada legalmente a confirmar el adeudo tributario establecido por IVA e IT de lo periodos de enero a diciembre de 2002; y, 6) El recurrente no puede pretender que la Superintendencia Tributaria, requiera documentación para resolver de una u otra manera una contienda administrativa, puesto que el contribuyente tuvo la oportunidad de presentar, desde el inicio de la determinación de oficio, hasta los plazos de apertura del término probatorio y en el recurso de alzada, documentación pertinente.

En audiencia, el Superintendente Tributario General, recurrido, manifestó que, concluida la vía administrativa, la SC 0090/2006 de 17 de noviembre, establece con claridad y con carácter vinculante que una vez agotada, el administrado tiene la vía expedita del recurso contencioso administrativo, para hacer prevalecer los derechos que considere vulnerados.

El Gerente de GRACO de La Paz, en audiencia señaló que: i) Si bien es cierto que existe una respuesta a consulta tributaria, ésta sólo tiene efecto vinculante para el contribuyente consultante y versa sobre un caso controvertido, no pudiendo los términos generalizarse para todos; y, ii) El Auto de suspensión a la solicitud formulada por el contribuyente, le fue notificada en Secretaría del Departamento Jurídico el 26 de diciembre de 2007, a horas 16:00; por consiguiente, quedó suspendida la ejecución de la Resolución del recurso de alzada, privando al Estado de cobrar un adeudo, que fue confirmado tanto por la Superintendencia Tributaria Regional como por la General.

I.2.4. Resolución

La Sala Penal Tercera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, dicto la Resolución 01/2008 de 7 de enero, cursante de fs. 47 a 52 vta., con el voto disidente de la Presidenta de la Sala y la intervención del Vocal de la Sala Social y Administrativa

Primera como dirimidor, por la que concedió en parte la tutela solicitada, en base a los siguientes fundamentos: a) La Resolución que resuelve el recurso de alzada como el jerárquico omitieron analizar las pruebas presentadas por la empresa recurrente, con argumentos formales de pertinencia y oportunidad, sin advertir que la Administración Tributaria no realizó un requerimiento expreso para la exhibición y presentación de la documentación concreta y específica del caso; b) Pese a la inexistencia del requerimiento por parte de la Administración Tributaria las autoridades administrativas, sin argumentación ni fundamentación alguna, omitieron considerar la prueba presentada por el administrado, vulnerando de esta forma las garantías al debido proceso y el derecho a la defensa, c) No existió lesión o restricción al ejercicio de los derechos al trabajo y comercio, habida cuenta que el desarrollo de las actividades de la empresa recurrente no se vio amenazada o suprimida en su desarrollo cotidiano; y, d) El principio de subsidiariedad no es aplicable en el presente caso, de conformidad a la SC 1800/2003-R de 5 de diciembre.

Considerando como probados los argumentos y pruebas aportadas por el recurrente, en la Resolución referida, se dispuso la nulidad de todo el proceso administrativo, hasta la orden de verificación inclusive, mientras el órgano administrativo (SIN) requiera en forma expresa la presentación de la documentación que considere pertinente para determinar la existencia, o no, del tributo reclamado; debiendo cesar también las medidas coercitivas ejercitadas por la Administración Tributaria.

I.3. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional

El expediente se recibió en el Tribunal Constitucional el 10 de enero de 2008; sin embargo, como consecuencia de las renuncias de los Magistrados en diciembre de 2007, se interrumpió la resolución de causas. Designadas las nuevas autoridades, por Acuerdo Jurisdiccional 001/2010 de 8 de marzo, el Pleno resolvió el reinicio de cómputos y en consecuencia, la causa se sorteó el 29 de junio de 2010; posteriormente -mediante AC 0427/2010-CA de 7 de julio-, se dispuso la suspensión del plazo para dictar la resolución correspondiente por requerirse documentación complementaria, mismo que se reanudó por decreto de 7 de septiembre del año en curso, por lo que la presente Sentencia es emitida dentro de plazo.

II. CONCLUSIONES

Hecha la debida revisión y compulsa de los antecedentes, se llega a las conclusiones que a continuación se señalan:

De la consulta absuelta por el Presidente Ejecutivo del SIN sobre el IVA e IT por llamadas internacionales originadas en el exterior

II.1.Por Resolución Administrativa (RA) 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006, en aplicación de los arts. 115 y ss. del CTB, 14 del Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004, y la Resolución normativa de directorio 10-0002-04 de 16 de enero de 2004, el Presidente Ejecutivo del SIN absolvió la consulta tributaria respecto al tratamiento impositivo aplicable a las llamadas telefónicas originadas fuera de Bolivia, por otros operadores de telefonía extranjeros y posteriormente canalizadas en su terminación en el país, efectuada por Boliviatel S.A., resolvió que, los ingresos por servicios de interconexión internacional provenientes del tráfico internacional entrante a Bolivia, percibidos por la empresa consultante, no se encuentran incluidos dentro de los alcances del IVA e IT “puesto que dichas prestaciones se originaron en el exterior del país” (sic.) (fs. 79 a 80 del anexo 1).

De la determinación de deuda tributaria por parte de la Administración Pública

II.2.Por orden de verificación interna 00051000396 de 4 de abril de 2006, el recurrido Gerente de GRACO de La Paz, establece haber detectado diferencias en cuanto al pago del IVA, por parte de la empresa AXS Bolivia S.A., emplazándolo a que en el término de diez días hábiles de notificado presente "la documentación que considere pertinente para aclarar las diferencias determinadas" (sic.) (fs. 1 del anexo 1). El representante del contribuyente, fue notificado por cédula el 6 de abril de 2006 (fs. 2 del anexo 1).

II.3.Cursa Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006 de 30 de octubre, por la que la Gerencia de GRACO de La Paz, como resultado del proceso de verificación correspondiente a la orden de verificación 00051000396 del operativo 100, plasmado en el informe GDGLP-DF-I-2192/06 de la misma fecha (fs. 9 a 12 del anexo 1), determina la existencia de obligaciones tributarias relativas al IVA e IT por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2002, sobre "Base Cierta" de acuerdo al art. 43.I del CTB, estableciendo una deuda tributaria de UFV's 4 406 955.- (cuatro millones cuatrocientos seis mil novecientos cincuenta y cinco unidades de fomento a la vivienda) a cargo de AXS Bolivia S.A. (fs. 5 a 8 del anexo 1).

II.4.El 5 de diciembre de 2006, el actual recurrente, responde a la Vista Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006, objetándola con el argumento de no estar el tráfico internacional entrante al territorio nacional, alcanzado por el IVA ni el IT, en virtud a que estos están facturados en el país en el que se origina la llamada (fs. 13 a 14 del anexo 1).

II.5.Por Resolución Determinativa 286/2006 de 27 de diciembre, el Gerente de GRACO de La Paz, verifica que el contribuyente AXS Bolivia S.A. "no canceló el importe reparado y no presentó documentación de descargo suficiente que desvirtúe y aclare las observaciones determinadas, por lo que las mismas se mantienen, tampoco presentó objeción respecto a la calificación inicial de la conducta" (sic.), resolviendo determinar la suma de Bs5 299 241.- (cinco millones doscientos noventa y nueve mil doscientos cuarenta y un bolivianos) por concepto de tributo omitido por los periodos enero a diciembre de 2002; calificar su conducta como evasión; confirmar la multa impuesta de UFV's2000.- (dos mil unidades de fomento a la vivienda); e intimar al contribuyente para que deposite el tributo omitido y la multa en el término establecido por ley (fs. 15 a 26 del anexo 1). Resolución notificada por cédula el 2 de enero de 2007, en mérito al art. 85.II del CTB (fs. 27 a 29 del anexo 1).

II.6.El 25 de enero de 2007, AXS Bolivia S.A. interpone recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 286/2006 de 27 de diciembre, cuestionándola en mérito a la normativa expuesta en los arts. 1, 2 y 5 del CTB; Ley 843 y Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones y su Reglamento, suscrito en Montreux (Suiza) en 1965, ratificado mediante Decreto Ley (DL) 09039 de 23 de diciembre de 1969; argumentando que debe regir el principio de buena fe y transparencia, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de AXS Bolivia S.A., hasta que "en debido proceso de determinación se pruebe lo contrario, con datos reales y no con supuestos considerandos además que nuestros descargos a la Vista de Cargo correspondiente no fueron siquiera considerados por la AT" (sic.) (fs. 30 a 34 del anexo 1).

II.7.A través de la Resolución STR/LPZ/RA 0346/2007 de 6 de julio, GRACO de La Paz, resuelve el recurso de alzada, confirmando la Resolución Determinativa 286/2006, manteniendo firme y subsistente la obligación tributaria determinada (fs. 35 a 40), contra la que, el 31 de julio de 2007, AXS Bolivia S.A., planteó recurso jerárquico (fs. 41 a 49 vta. del anexo 1).

II.8.Mediante Resolución de recurso jerárquico STG-RJ/637/2007 de 1 de noviembre, el Superintendente Tributario General a.i., confirmó la Resolución STR/LPZ/RA 0346/2007, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa 286/2006 (fs. 55 a 74 del anexo 1).

II.9.El 24 de diciembre de 2007, mediante Auto DTJC/ACT 120/07, GRACO de La Paz, resuelve suspender la ejecución tributaria de la Resolución de recurso jerárquico STG-RJ/637/2007, en mérito al art. 2 de la Ley 3092, reiterando que es exclusiva responsabilidad del contribuyente constituir la garantía ofrecida dentro de los noventa días establecidos en la norma; notificando al recurrente el 26 de diciembre de 2007, en Secretaría del Departamento Jurídico de la Gerencia de GRACO de La Paz, de conformidad al art. 90 de CTB (fs. 679 y vta. del anexo 4).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El recurrente, en representación legal de la empresa AXS Bolivia S.A., alega que la documentación necesaria para demostrar que la diferencia determinada en la orden de verificación 00051000396 de 6 de abril de 2006, con relación a la supuesta omisión en el pago del IVA e IT por concepto de interconexión internacional de llamadas entrantes a Bolivia, originadas en el exterior correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2002, siempre estuvo en poder de la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz; sin embargo de ello, y de la existencia de las Resoluciones Administrativas 13-002-07 de 25 de enero y la 13-0016-06 de 23 de octubre, que declararon que la interconexión aludida no está sujeta a los impuestos mencionados, emitieron la Vista de Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006 de 30 de octubre, en mérito a la cual presentó argumentación suficiente a efecto de establecer que el tráfico internacional de llamadas entrantes generadas en el exterior no es alcanzada por el IVA e IT, esta respuesta, así como la documentación de la cual la Administración Tributaria tenía conocimiento pleno, no fue valorada por la Superintendencia Tributaria Regional ni la General, a momento de emitir la Resolución Determinativa 286/2006 y Resoluciones STR/LPZ/RA 0346/2007, de recurso de alzada y la STG-RJ/0637/2007, de recurso jerárquico, desconociendo de manera arbitraria toda la prueba presentada y la requerida recién, por la Superintendencia Tributaria General, a momento de la emisión de la última Resolución, vulnerando los derechos de la empresa que representa, a la “seguridad jurídica”, al trabajo y al comercio, a la defensa y al debido proceso; por otro lado, de los principios de imparcialidad, de verdad material, de informalismo, debido procedimiento y de legalidad. En consecuencia, corresponde dilucidar en revisión, si tales argumentos son evidentes y si constituyen actos ilegales lesivos de los derechos fundamentales de la empresa representada por el recurrente, a fin de conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1.Sujeción de la actuación del Tribunal Constitucional a la Constitución Política del Estado vigente desde el 7 de febrero de 2009

Con carácter previo a ingresar al análisis de la problemática planteada en el presente recurso, y en virtud a que el mismo fue presentado y resuelto por el Tribunal de garantías en vigencia de la Constitución Política del Estado ahora abrogada, y al existir una nueva Ley Fundamental en plena vigencia, es necesario realizar algunas precisiones al respecto.

Las disposiciones de la Constitución Política del Estado, al ser la norma fundamental y fundamentadora de un Estado, son vinculantes para la conformación del sistema jurídico del país; en consecuencia, todas las normas inferiores deben adecuarse a lo prescrito por ella. Ahora bien, la Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, abrogó icial"entrarla Constitución

Política del Estado de 1967 y sus reformas posteriores, determinando a su vez en su Disposición Final: "Esta Constitución aprobada en referéndum por el pueblo boliviano entrará en vigencia el día de su publicación en la Gaceta Oficial".

Al respecto, corresponde señalar que la Constitución, al ser reformada o sustituida por una nueva, mantiene su naturaleza jurídica, toda vez que ontológicamente sigue siendo la norma suprema y fundamental dentro de un Estado, por lo mismo en razón a su exclusiva naturaleza jurídica, su operatividad en el tiempo no es semejante a la de las normas ordinarias; en ese sentido, los preceptos de una Ley Fundamental al entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigor.

Sobre el particular, es necesario aclarar que existen preceptos en la Constitución Política del Estado vigente, que por su propia naturaleza, no pueden ser aplicados de manera inmediata, pues requieren del establecimiento de las nuevas instituciones creadas por la misma Constitución y de acuerdo a los requisitos y fines perseguidos; es por esta razón que existe un régimen de transición en el que los órganos e instituciones preexistentes a la reforma, deben continuar funcionando, mientras la configuración orgánica establecida en la Constitución vaya siendo paulatinamente desarrollada y por ende los nuevos órganos e instituciones vayan reemplazando a los preexistentes, siempre de acuerdo al orden orgánico dispuesto por la Ley Fundamental.

De acuerdo a las consideraciones efectuadas, y conforme al mandato consagrado por el art. 410 de la CPE, al ser la Constitución la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y gozar de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, toda actuación de este Tribunal a objeto de cumplir el mandato constitucional y las funciones establecidas por los arts. 1 y 7 de la Ley del Tribunal Constitucional (LTC) y 4 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, debe ser afín al nuevo orden constitucional en observancia y coherencia con los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos ratificados por el país y que forman parte del bloque de constitucionalidad. El referido entendimiento está acorde a lo previsto por el art. 6 de la Ley 003, que dispone que en la labor de resolución y liquidación de causas ingresadas hasta el 6 de febrero de 2009, el Tribunal Constitucional debe hacer prevalecer la primacía de la Constitución Política del Estado vigente.

Dentro de ese marco y considerando que la presente Sentencia es pronunciada en vigencia de la nueva Ley Suprema, se resuelve el caso concreto a la luz de las normas constitucionales actuales, sin dejar de mencionar las invocadas por los recurrentes al momento de plantear el recurso.

III.2. Términos en la presente acción tutelar

Con relación a los sujetos que intervienen en la 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, motivo por el cual, 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”; en caso de tratarse de persona individual o colectiva será “demandada (o)”, términos que se enmarcan a la nueva dimensión procesal de la acción de amparo constitucional.

En cuanto a la terminología utilizada en la parte dispositiva, en mérito a la configuración procesal prevista por el art. 129.IV de la CPE y a efectos de guardar coherencia en caso de otorgar la tutela se utilizará el término “conceder”, caso contrario “denegar” la tutela. Al respecto, cabe acoger la aclaración efectuada en la SC 0071/2010-R de 3 de mayo, en cuanto a la denegatoria del recurso sin ingresar al análisis de la problemática de fondo, cuando establece: “No obstante, en resguardo de la previsión constitucional y a objeto de guardar armonía y no generar confusión con el uso de la terminología propia de la fase de admisión, corresponde en estos casos, 'denegar' la tutela solicitada con la aclaración de que: 'no se ingresó al análisis de fondo de la problemática planteada', dado que en estos casos el accionante puede nuevamente interponer la acción tutelar, siempre y cuando, cumpla con los requisitos de admisibilidad.”.

III.3.La naturaleza jurídica del amparo constitucional, su carácter subsidiario y la vía contenciosa administrativa

La acción de amparo constitucional prevista por el art. 128 de la CPE -antes configurado como recurso en el art. 19 de la CPEabrg- se instituye como una acción tutelar de defensa contra actos u omisiones ilegales o indebidos de los servidores públicos, o de persona individual o colectiva, que restrinjan, supriman o amenacen restringir o suprimir los derechos reconocidos por la misma Constitución y la ley.

El art. 129.I de la CPE, reconoce el principio de subsidiariedad en la presente acción, al regular su interposición: “….siempre que no exista otro medio o recurso legal…”; entendimiento coincidente con el art. 94 de la LTC y la jurisprudencia constitucional. Por otro lado, el principio de inmediatez constituye otra de sus características, reconocida constitucionalmente en el art. 129.II, al determinar que la acción de amparo constitucional deberá interponerse en el plazo máximo de seis meses, computable a partir de la comisión de la vulneración alegada o de notificada la última decisión administrativa o judicial.

III.3.1.Con relación a la problemática planteada, es necesario aclarar que el procedimiento administrativo tributario al que se sujetó la determinación de la deuda tributaria de la empresa AXS Bolivia S.A., por la supuesta evasión de pago de impuestos, concluyó con la emisión, de la Resolución del recurso jerárquico STG-RJ/637/2007 de 1 de noviembre, habilitando con ello, al actual accionante, a acudir a la jurisdicción constitucional al considerar vulnerados los derechos y garantías de su representada, no siendo exigible agotar el proceso judicial contencioso administrativo, aún haya sido anunciado por el agraviado ante la Administración Tributaria, al constituir una vía distinta a la administrativa; por consiguiente, el fundamento utilizado por las autoridades demandadas en el sentido de ser aplicable el principio de subsidiariedad para declarar “improcedente” la presente acción tutelar, no es acertado. En ese sentido, se expresó la jurisprudencia constitucional en forma reiterada, así las SSCC 1800/2003-R, 0213/2004-R, 0719/2007-R y 0494/2010-R, entre otras, que determinaron: "...la instancia administrativa concluye con la resolución del recurso jerárquico, mientras que el proceso contencioso administrativo, es una vía judicial, no administrativa, diferente a la primera, no siendo necesario agotar ésta, para luego recién interponer el amparo constitucional, puesto que si se constata la infracción de derechos fundamentales, una vez concluida la vía administrativa, se abre la posibilidad

de su tutela mediante el recurso de amparo constitucional, siendo la impugnación judicial mediante el proceso contencioso una vía diferente y no un prerrequisito para interponer el amparo solicitado…"; entendimiento plasmado incluso en el art. 69 inc. a) de la LPA, que manda: "La vía administrativa queda agotada cuando se trata de resoluciones que resuelvan los recursos jerárquicos interpuestos…".

Por lo expuesto, corresponde ingresar al análisis de fondo de la problemática planteada.

III.4.Normativa vigente sobre los derechos y principios invocados por el accionante

III.4.1.El debido proceso

a)En cuanto al debido proceso, consagrado en los arts. 115.II, 117.I y 119.I de la CPE; como derecho humano, en los arts. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y atendiendo los alcances del contenido de este instituto jurídico, en la norma constitucional vigente se lo concibe: "…como derecho fundamental de los justiciables, un principio procesal y una garantía de la administración de justicia. De esa triple dimensión, se desprende el debido proceso como derecho fundamental autónomo y como derecho fundamental indirecto o garantía, que a decir de Carlos Bernal Pulido en: El Derecho de los Derechos: 'El derecho fundamental al debido proceso protege las facultades del individuo para participar en los procedimientos del Estado constitucional democrático y el ejercicio dentro del marco de dichos procedimientos de las facultades de hacer argumentaciones, afirmaciones, aportar pruebas, y las capacidades de rebatir los argumentos de los demás y de autocriticarse (…) es un mecanismo para la protección de otros derechos fundamentales en el estado democrático. El respeto a los debidos procesos garantiza en la democracia el respeto a la libertad, la igualdad, los derechos políticos o de participación y los derechos sociales'.

Esa doble naturaleza de aplicación y ejercicio del debido proceso, es parte inherente a la actividad procesal, tanto judicial como administrativa, pues nuestra Ley Fundamental instituye al debido proceso como:

1)Derecho fundamental: Destinado para proteger al ciudadano de los posibles abusos de las autoridades, originado no sólo en actuaciones u omisiones procesales, sino también en las decisiones que adopten a través de las distintas resoluciones dictadas para dirimir situaciones jurídicas o administrativas y que afecten derechos fundamentales, constituyéndose en el instrumento de sujeción de las autoridades a las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico.

2)Garantía jurisdiccional: Asimismo, constituye una garantía al ser un medio de protección de otros derechos fundamentales que se encuentran contenidos como elementos del debido proceso como la motivación de las resoluciones, la defensa, la pertinencia, la congruencia de recurrir, entre otras, y que se aplican a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, constituyendo las distintas garantías jurisdiccionales inherentes al debido proceso, normas rectoras a las cuales deben sujetarse las autoridades pero también las partes intervinientes en el proceso en aplicación y resguardo del principio de igualdad" (SC 0358/2010-R de 22 de junio).

b)Principio de verdad material.- Dentro de los principios que rigen los procedimientos administrativos, el art. 4 inc. d) de la LPA, reconoce el de verdad material como uno de los pilares sobre el que debe sustentarse su desarrollo, tomando en cuenta la situación de desventaja en la que se encuentra el administrado frente al aparato estatal, es así que la jurisprudencia constitucional

determina: "…la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión (…).

No se debe olvidar que los órganos reguladores y más aún aquéllas entidades establecidas como filtros de la aplicación de la legalidad administrativa, tienen derecho a instruir los actuados necesarios para asegurar, por razones de orden público, la correcta aplicación del universo de normativa administrativa. El ejercicio de esta potestad es inexcusable, por tanto, la autoridad administrativa de revisión competente, como es la Superintendencia General del SIREFI, ordenó a la SPVS, la verificación plena de los hechos que sirvieron de base a sus decisiones, para lo cual, la SPVS, deberá adoptar todas las medidas administrativas necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, quedando facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. La administración, ejerce un conjunto de potestades que ponen de manifiesto el principio de autotutela…" (SC 0427/2010-R de 28 de junio)

c)Principio de informalismo.- Constituye otro de los principios sobre los que se debe regir la actividad de la Administración Pública, entendido como la facultad del aparato estatal de excusarle al administrado, en su beneficio y en aplicación del principio de favorabilidad, el cumplimiento de exigencias formales no esenciales, pudiendo proseguirse el procedimiento administrativo sin perjuicio de que aquellos se cumplan con posterioridad; en este sentido, la jurisprudencia constitucional estableció 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..." (SC 0642/2003-R de 8 de mayo).

III.5. De los procedimientos tributarios administrativos y el caso concreto

El art. 74.1 del CTB, dispone que: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa".

En lo referente a los procedimientos tributarios específicos, el art. 92 de la norma precitada, define la determinación de la deuda tributaria como: "…el acto por el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia",

estableciendo, el art. 93.I, que se realizará:

“1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.

2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.

3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe pagar”.

En lo que se refiere a la problemática planteada, la determinación de la deuda tributaria practicada a AXS Bolivia S.A., se efectuó en aplicación del punto 2 de la norma transcrita precedentemente; es decir, de oficio por la Administración Tributaria, rigiéndose el procedimiento por los arts. 95 al 99 del CTB, resumiéndose básicamente en el siguiente:

a)La Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo; así también, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo;

b)Una vez concluida la verificación, la Administración Tributaria emite la vista de cargo, con datos, hechos, actos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero interesado responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, fijando la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, expresando la liquidación previa del tributo adeudado;

c)Notificada la vista de cargo, el contribuyente tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta días para formular y presentar los descargos que estime convenientes; y,

d)Vencido el plazo de descargo previsto en el inciso precedente, la Administración Tributaria dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro del plazo de sesenta días, la que tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, por cuanto es susceptible de impugnación a través de los recursos de alzada y jerárquico específicamente regulados en el Código Tributario Boliviano.

En lo que se refiere a los recursos referidos, el art. 200 de la norma tantas veces aludida, expresamente determina que, además de los principios administrativos reconocidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, art. 4, reconoce el principio de informalismo e impulso procesal de oficio teniendo como primordial finalidad la de determinar: “…la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo” (las negrillas son agregadas).

III.6.Análisis de la problemática planteada

De todo lo expuesto, con base en los principios procesales que rigen el debido proceso administrativo tributario y la normativa jurídica aplicable al caso concreto, realizado el exhaustivo análisis de los alegatos y documentación presentada por el accionante, así como por los demandados, se concluye que, si bien en la orden de verificación interna 00051000396, se emplazó al contribuyente a presentar la documentación "pertinente" con el objeto de esclarecer la diferencia detectada en el pago de impuestos de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2002, se lo hizo de manera general sin especificar qué documentación era necesaria para desvirtuar la supuesta evasión. Es más, se constata que, ante la falta de presentación de la documentación requerida por parte del actual accionante, el Gerente de GRACO de La Paz, emitió la Vista Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006, por la que verificó sobre "base cierta", la deuda tributaria de UFV's4 406 955.-; a pesar que dicha solicitud -se reitera- se hizo de forma general, en contravención de los principios procesales de verdad material e informalismo que forman parte del derecho y garantía del debido proceso, desarrollados en el Fundamento Jurídico III.4 de esta Sentencia, que determinan la obligación de la Administración Tributaria de basar sus actuaciones en documentación no sólo presentada por el contribuyente, sino también sobre la que está en poder de la propia Administración Pública, dada la condición de desventaja en la que se encuentra el administrado frente al aparato estatal.

En el caso examinado constituye de suma importancia que la Administración Tributaria especifique qué documentación corresponde ser presentada, por cuanto el accionante demostró que el propio Presidente Ejecutivo del SIN a través de la RA 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006, por la que resuelve una consulta efectuada por Boliviatel S.A., determinó que el IVA e IT por concepto de llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes en Bolivia, no se encuentran dentro de los alcances de dichos impuestos en mérito al principio de territorialidad; "A partir de lo cual, resulta evidente que las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación no se encuentran gravadas por dichos tributos, justamente por el principio de territorialidad antes descrito" (sic.), que a pesar de tener la respuesta a la consulta, "…efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron" (art. 117 del CTB), esta tiene influencia en los demás casos de empresas de comunicaciones que presentan similares, sino idénticas condiciones en sus actividades, tal como ocurre en el caso de AXS Bolivia S.A., por cuanto la Resolución Determinativa 286/2006, comprobó la existencia de tributos no declarados en lo que se refiere al IVA e IT por concepto de llamadas internacionales del exterior entrantes en Bolivia. Precisamente velando por el cumplimiento del principio del debido proceso, la norma precitada en su párrafo segundo, dispone que: "Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta"; es decir, que sus efectos persisten mientras no cambien los criterios de la Administración Tributaria sobre el objeto de la consulta, la misma que debe ser reformulada expresamente justificando los nuevos lineamientos asumidos.

En ese entendido, se verifica que tanto la Gerencia de GRACO de La Paz, como la Superintendencia Tributaria Regional y la General, a través de las Resoluciones Determinativa 286/2006, de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0346/2007 y de recurso jerárquico STG-RJ/637/2007, omitieron cumplir los principios administrativos precedentemente desarrollados, inclusive el principio de impulso procesal de oficio cuya finalidad es precisamente la de buscar la verdad material sobre los hechos cuestionados, que debió haber regido todo el procedimiento administrativo de determinación de deuda tributaria, en cada una de las instancias que activó el actual accionante con el fin de precautelar sus derechos, por cuanto en cada una de las resoluciones aludidas se constata que basan sus decisiones de mantener la Vista de Cargo

GDGLP-DF-VC-85/2006 y por ende la Resolución Determinativa 286/2006, incólume ante la falta de presentación de "suficientes descargos" por parte del administrado, cuando el requerimiento de la documentación respaldatoria nunca se hizo efectiva por parte del sujeto activo del tributo.

III.6.1. No se evidencia la vulneración de los derechos al trabajo y al comercio, actualmente consagrados en los arts. 46 y 47 de la CPE, por cuanto en ningún momento la determinación de deuda tributaria los limitó; con relación a la transgresión al derecho de defensa, dispuesto en los arts. 115.II y 119.II de la norma fundamental, tampoco se verifica vulneración alguna puesto que el accionante pudo hacer uso efectivo de los medios de impugnación legales que la ley le franquea.

Por consiguiente, la situación planteada respecto a los derechos invocados como lesionados por el accionante, a excepción de los señalados en el Fundamento Jurídico III.6.1, es susceptible de protección a través del amparo constitucional; por cuanto, el Tribunal de garantías, al haber concedido en parte la tutela impetrada, efectuó una adecuada compulsa de los antecedentes del caso.

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 3 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 LTC, en revisión, resuelve APROBAR la Resolución 01/2008 de 7 de enero, cursante de fs. 47 a 52 vta., pronunciada por la Sala Penal Tercera de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz; y en consecuencia, CONCEDER en parte la tutela solicitada, de conformidad a los fundamentos jurídicos expuestos.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional.

No intervienen el Presidente, Dr. Juan Lanchipa Ponce, por excusa declarada legal y el Decano, Dr. Abigael Burgoa Ordóñez, por ser de voto disidente.

Fdo. Dr. Ernesto Félix Mur
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños
MAGISTRADA

Fdo. Dr. Marco Antonio Baldivieso Jinés
MAGISTRADO