



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0035/2015-S2
Sucre, 16 de enero de 2015

SALA SEGUNDA

Magistrado Relator: Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales
Acción de amparo constitucional

Expediente: 04974-2013-10-AAC
Departamento: Chuquisaca

En revisión la Resolución SCFI-494/2013 de 11 de octubre, cursante de fs. 248 a 251 vta., dentro de la acción de amparo constitucional, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, Gerente de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Jorge Isaac Von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Guido Campero Segovia y Pastor Segundo Mamani Villca, Presidente y Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

Mediante memorial presentado el 16 de septiembre de 2013, cursante de fs. 114 a 128 y memorial de subsanación de 20 de septiembre, cursante a fs. 162 y vta., la empresa accionante señala que:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

La Gerencia GRACO Cochabamba, como consecuencia de la verificación de obligaciones impositivas a la empresa PIO LINDO S.R.L., emitió la Vista de Cargo 399-0005-OFE0061-48/06, que estableció adeudos tributarios por Bs9 645 411 (nueve millones seiscientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos once 00/100 bolivianos), concluido el trámite de descargos, al no haber sido posible demostrar por la empresa mencionada lo imputado, se emitió la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, la que fue objeto de impugnación mediante recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria, la misma que emitió la Resolución de recurso de alzada STR-CBA/RA 0130/2007 de 10 de agosto de 2007, por la cual resolvió anular obrados hasta el estado de emitir una nueva resolución determinativa. En base a esta resolución, la Gerencia GRACO Cochabamba interpuso recurso jerárquico, solicitando la revocatoria de la Resolución antes citada, por su parte la empresa PIO LINDO S.R.L., también interpuso recurso jerárquico, solicitando la revocatoria total de la Resolución del recurso de alzada y en su lugar se determine la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo. Resuelto el recurso jerárquico mediante Resolución STG-RJ/0735/2007 de 12 de diciembre, resolvió revocar totalmente la Resolución STR-CBA/RA 0130/2007 de 10 de agosto, y en consecuencia, mantener firme y subsistente la deuda tributaria por Bs16 933 485 (Dieciséis millones novecientos treinta tres mil cuatrocientos ochenta y cinco 00/100 bolivianos).

Una vez notificadas las partes con la resolución del recurso jerárquico, la empresa contribuyente, impugnó esta última, por la vía contenciosa administrativa, la cual fue resuelta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, mediante Sentencia 138/2013 de 19 de abril, dejando sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, la misma que fue emitida sin fundamentar en derecho, cuáles habrían sido los presupuestos jurídicos que dieron lugar a que la Resolución Determinativa emitida por la Administración Tributaria, quede sin valor legal alguno. Indica, que la misma fue emitida en desconocimiento del ordenamiento jurídico tributario, ya que su decisión no se basó en los presupuestos legales propios de las nulidades en materia tributaria. Por lo que, al disponer dejar sin efecto la referida Resolución, significaría la nulidad de obrados, por cuanto se ordena se analice y compulse debidamente la prueba de descargo aportada, este hecho último refiere que es contradictorio e incongruente con los argumentos expresados en el Considerando III de la mencionada Sentencia, ya que no se habría hecho referencia a la falta o inadecuada valoración de la prueba por parte de la Gerencia GRACO Cochabamba.

Indica que, no correspondía la nulidad de obrados por expresa disposición del art. 55 del Reglamento del Procedimiento Administrativo, ya que sólo procede cuando existe indefensión de los administrados o lesión al interés público, presupuestos que no se habrían operado en el presente caso.

Finalmente, afirma que el contribuyente PIO LINDO S.R.L., en su demanda contenciosa administrativa, en ningún momento solicitó se deje sin efecto o que se anule la Resolución Determinativa, sino, solicitó la revocatoria de la Resolución del recurso jerárquico.

I.1.2. Derecho, garantía y principios supuestamente vulnerados

La empresa accionante, alega como lesionados su derecho al debido proceso, al principio de seguridad jurídica y al principio de legalidad, citando al efecto los arts. 115.2 y 178.I de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela que impetra, y se disponga que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia dicte nueva sentencia congruente, fundamentando su decisión en derecho y en base a la normativa tributaria atinente al caso.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

La audiencia pública de consideración de la presente acción de defensa, se realizó el 11 de octubre de 2013, según consta en el acta cursante de fs. 243 a 247, produciéndose los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación de la acción

La empresa accionante a través de su abogada, ratificó de forma inextensa la acción presentada.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Jorge Isaac Von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani, Antonio Campero Segovia, Pastor Mamani Villca, Presidente y Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, mediante informe cursante de fs. 175 a 181, mencionaron que: a) La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, a momento de emitir la Sentencia 138/2013, efectuó control de legalidad de los actos ejercidos por la autoridad demandada, pero en ningún momento realizó valoración de la

prueba; sino, sólo refirió a vulneraciones al procedimiento, que son atribuibles a la Administración Tributaria y a la autoridad demandada, en el proceso, al no reconducir el procedimiento cuando tuvo la oportunidad, esto en base al principio de verdad material; b) La empresa accionante pretende e intenta generar confusión, por cuanto afirma que, “la sentencia dispuso la nulidad del acto administrativo por no concurrir los elementos que la ley exige al efecto, siendo que la resolución final del proceso dejó sin efecto la Resolución Determinativa, encausando el debido proceso y los derechos del contribuyente, conforme a la controversia que le fue formulada, resultando evidente que nunca las partes del proceso contencioso administrativo debatieron la validez formal de la Resolución Determinativa como pretende mostrar el Servicio Impuestos Nacionales GRACO Cochabamba... (sic.); c) El fallo dictado, se circunscribe a los hechos expresados por las partes del proceso; la exposición que realiza la Gerencia GRACO ante el Tribunal de garantías, no encaja en la acción que formula, pues expone hechos propios de la etapa administrativa y que no pueden ser resueltos en la vía constitucional, en virtud de que su finalidad es otra; d) La empresa accionante ingresa en consideraciones que no fueron parte de la controversia, puesta a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, tampoco se puso en consideración la nulidad de la Resolución Determinativa, por falta de aspectos formales; este hecho es nuevo, no formó parte de ninguno de los procedimientos de la administración, las instancias de impugnación ni del proceso contencioso administrativo; e) La Sentencia 138/2013, dimensionó sus propios efectos, por lo que este hecho no puede ser considerado vulneratorio a derecho fundamental alguno; y, f) No es evidente que la sentencia impugnada, hubiese sido emitida con falta de fundamentación ni considerada incongruente.

I.2.3. Intervención de los terceros interesados

Guillermo Alfredo Fernández Pommier, Gerente de PIO LINDO S.R.L., a través de su abogado, en audiencia manifestó que: 1) Durante el proceso administrativo se violó el debido proceso, lo cual implicó que el Tribunal Supremo de Justicia, proceda a anular obrados; 2) La Sentencia 138/2013, en su considerando tercero hizo un estudio exhaustivo del análisis de la prueba por parte de las autoridades en sede administrativa, donde se llegó a la conclusión que esta prueba no fue valorada y que hubo indefensión de parte de PIO LINDO S.R.L., y como consecuencia se debe anular obrados; 3) Sobre el hecho que en la Sentencia impugnada, sólo se hace referencia a la Superintendencia General Tributaria y no a GRACO, esta afirmación, en contexto, sería falsa ya que, el no mencionarse a esta última tiene razón lógica jurídica, pues, la demanda se la dirige contra la autoridad que en última instancia ha analizado los actuados del órgano ejecutivo; y, 4) No es evidente que la Sentencia 138/2013, adolezca de falta de fundamentación, que justifique la decisión de dejar sin efecto o anular la resolución determinativa. Toda vez que, lo que hicieron las autoridades demandadas fue preservar los derechos constitucionales de las partes.

Ernesto rufo Mariño Borquez, Autoridad de Impugnación Tributaria, a través de su abogada, en audiencia manifestó que: Se ratifican en la Resolución del Recurso Jerárquico STG-RJ/735/2007, y en el memorial de contestación pronunciado dentro del proceso contencioso administrativo, con relación a la prueba, ésta fue valorada correctamente de acuerdo a la normativa, haciéndose la calificación del contribuyente.

I.2.4. Resolución

La Sala Civil y Familiar Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución SCFI-494/2013 de 11 de octubre, denegó la tutela, en

base a los siguientes argumentos de orden legal: i) Se puede evidenciar que la Sentencia impugnada, tiene la estructura que la ley exige, haciendo una relación de antecedentes en el primer y segundo considerando y para entrar al considerando tercero, realiza las explicaciones jurídicas y fácticas que extraña la parte accionante; ii) Un proceso contencioso administrativo tiene la finalidad de revisar los actos del Estado frente al particular, y si se encuentra alguna vulneración a derechos debe corregirse; iii) Respecto a que la nulidad dispuesta por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia no se ajustaría a lo establecido en las causales o situaciones por las que puede declararse la nulidad de una Resolución; sin embargo, se olvida que la Constitución Política del Estado, se encuentra por encima de las demás leyes y es de aplicación directa, por lo que al haberse evidenciado falta de fundamentación y motivación al momento de emitirse la Resolución Determinativa, corresponde restituir esta vulneración, por lo que, la interpretación constitucional realizada por los demandados es la correcta; y, iv) El Tribunal Supremo de Justicia realizó una adecuada interpretación y revisión de todos los elementos, y de esta manera, dejó sin efecto la Resolución Determinativa que se encontraría insuficiente en su motivación y argumentación y sobre todo con falta de valoración de prueba.

I.3 Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

Por Acuerdo Administrativo TCP-AL-SP-065/2014 de 5 de diciembre, se resuelve disponer el receso de fin de año del Tribunal Constitucional Plurinacional, del 22 de diciembre de 2014, al 2 de enero de 2015, con suspensión de plazos procesales; a cuyo efecto, la presente Sentencia Constitucional Plurinacional se pronuncia dentro de plazo legal.

II. CONCLUSIONES

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

II.1. Mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/O735/2007 de 12 de diciembre, la Superintendencia General Tributaria, resolvió revocar la Resolución STR-CBA/RA 0130/2007 de 10 de agosto, dictada por el Superintendente Regional Cochabamba, dentro del recurso de alzada interpuesto por PIO LINDO S.R.L., contra la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria por Bs16 933 485 (Dieciséis millones, novecientos treinta y tres mil cuatrocientos ochenta y cinco bolivianos) (fs. 93 a 112).

II.2. Mediante memorial de 15 de marzo de 2008, la empresa PIO LINDO S.R.L., interpuso ante la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución citada en la conclusión que precede, en base a los siguientes fundamentos: a) Se rechazó de forma ilegal las pruebas de descargo, relacionadas con préstamos realizados por uno de los socios a favor de la empresa y confirmación injustificada de los reparos por Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Transferencia (IT) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), por no contener requisitos formales subsanables, como el hecho de no haberse procedido a protocolizar ante Notario de Fe Pública ni registrado ante el Registro de Comercio - ahora FUNDEMPRESA-, el acta de asamblea extraordinaria de socios de PIO LINDO S.R.L., así como de los libros mayores, sobre estos últimos se dijo que no cumplían con los requisitos necesarios para ser considerados como prueba, ya que, no se habría aportado los originales de los documentos observados y las fotocopias, al haber sido legalizadas por ante Notario de Fe Pública, de quien se observa su capacidad para legalizar documentación, de cuyos originales no se encuentran en sus archivos. Se observó también que, los comprobantes de egreso fueron presentados en fotocopias simples; b) No se estableció la verdad material sobre los hechos motivo de la controversia, incumplándose el principio de informalismo; c) GRACO Cochabamba, así como la Superintendencia

Tributaria General, no sustentaron legalmente que las dos escrituras públicas de contratos de préstamo, el acta de asamblea extraordinaria de socios correspondiente y los documentos contables a los que se hizo mención, no tengan la fuerza probatoria suficiente que les atribuyen el Código Civil, el Código de Comercio y el Código Tributario Boliviano; d) La Superintendencia Tributaria General habría procedido a desestimar de forma ilegal las pruebas de descargo en relación a los gastos financieros declarados no deducibles en el IUE, estableciendo que con referencia a éstos, los préstamos bancarios obtenidos por la empresa PIO LINDO S.R.L., fueron destinados a favor de los socios y no a favor de la empresa, cuando las pruebas presentadas, sobre préstamos bancarios refieren a que estos préstamos obtenidos durante las gestiones 2003 y 2004, fueron utilizados en su integridad para financiar las operaciones de la empresa, particularmente para amortizaciones de otros préstamos, refinanciamiento de préstamos, importación de materias primas y otros, consta también los comprobantes de egreso; y, e) Solicita se deje sin efecto las multas de evasión fiscal por el periodo julio a octubre de 2003; y, de omisión de pago por el periodo noviembre de 2003 (fs. 2 a 16 vta.).

II.3. La Sentencia 138/2013 de 19 de abril, pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, dispuso dejar sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, para que se analice y compulse debidamente la prueba de descargo aportada, la cual pudo ser desestimada en base a argumentos jurídicos contables válidos, debidamente motivados, señalándose de manera clara y expresa la normatividad que se aplica para el efecto. Bajo los siguientes fundamentos: 1) En su Considerando III, se fijó el objeto de la controversia, la cual habría radicado en establecer si las pruebas aportadas por el demandante, en sede administrativa, debieron o no ser evaluadas y consideradas para desvirtuar los reparos establecidos o en su caso, si fueron adecuadamente desestimadas; 2) En el mismo considerando, se estableció que con relación a la prueba de descargo, ésta no fue correctamente evaluada en inobservancia del art. 81 del Código Tributario boliviano (CTB), que señala que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, por ejemplo, el acta de asamblea extraordinaria de socios de PIO LINDO S.R.L. de 1 de agosto de 2003, por una parte, es aceptada y por la otra es desestimada por aspectos formales, de manera ambigua, sin que se pueda entender si fue o no valorada en el recurso jerárquico o pueda identificarse la fundamentación necesaria exigida por la norma para rechazar o desestimar un elemento probatorio, por lo que la afirmación que hace la Superintendencia Tributaria General, cuando señala y descarta la documental ofrecida como prueba, consistente en el acta de asamblea de socios, dos testimonios de préstamo de dinero de uno de los socios a la empresa (documentos públicos originales) y las cuarenta y cinco cartas de desembolsos de distintas fechas, entre otros, sosteniendo que la empresa no demostró el origen de los fondos, vulnera el art. 69 del CTB, que instituye la presunción a favor del sujeto pasivo, 3) Indica que conforme al principio de buena fe y transparencia, siendo obligación de la autoridad emitir resoluciones claras y concretas, más aún, cuando se trata de los medios de prueba aportados por el contribuyente, sin lugar a ambigüedades; 4) Asimismo, indicó que los procedimientos administrativos están regidos por los principios de verdad material e informalidad que obligan a la administración a ejecutar una valoración integral de los actuados procesales y probatorios, debiendo tener el suficiente cuidado para no vulnerar estos principios; y, 5) En consecuencia, se establece que la Resolución de la Superintendencia Tributaria General que se impugna, tiene fundamentalmente como base de sus decisiones, presunciones que se sostienen en diferencias identificadas del análisis del flujo de caja, por los que se determina ingresos no declarados, sin que la Superintendencia Tributaria General, haya podido descartar de manera objetiva los medios probatorios que fueron oportunamente presentados, siendo obligación de la referida Superintendencia y la instancia de recurso de alzada la fundamentación de sus decisiones conforme a derecho (fs. 64 a 70 vta.).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El accionante denuncia la vulneración del derecho al debido proceso, en su vertiente de fundamentación y motivación del SIN GRACO Cochabamba, por las autoridades demandadas, quienes a través de la emisión de la Sentencia 138/2013 de 19 de abril, procedieron a dejar sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, impuesta en contra del contribuyente PIO LINDO S.R.L., resolución que fue emitida sin identificar la existencia de vicio de nulidad alguno, basado en la normativa tributaria y por lo tanto, la sentencia fue emitida sin motivación alguna.

En consecuencia, se procederá a analizar si en el presente caso corresponde la concesión o no de la tutela solicitada.

III.1. La acción de amparo constitucional. Su configuración

La doctrina para el ejercicio efectivo de los derechos fundamentales, establece garantías tanto normativas como jurisdiccionales, las primeras que se encuentran instituidas dentro de normas que reflejan los derechos fundamentales insertos dentro de la Norma Suprema y las segundas, aquellos mecanismos jurisdiccionales establecidos como recursos extraordinarios o acciones de tutela, que justamente persiguen reparar o impedir actos ilegales o arbitrarios que restrinjan o supriman derechos fundamentales, a fin, que de haberse dado estos actos, sean restablecidos de forma inmediata.

En cuanto a los segundos, se tiene a la acción de amparo constitucional que se encuentra en el art. 128 de la CPE y en el Código Procesal Constitucional, establecida como una acción de defensa, llamada a garantizar los derechos de toda persona natural o jurídica, reconocidos en la Norma Suprema y la ley, contra los actos ilegales o las omisiones indebidas de las y los servidores públicos o particulares que los restrinjan o amenacen restringir o suprimir.

Así, la jurisprudencia constitucional, reiterando la SCP 0002/2012 de 13 de marzo, con relación a esta acción ha referido “...el amparo constitucional boliviano en su dimensión procesal, se encuentra concebido como una acción que otorga a la persona la facultad de activar la justicia constitucional en defensa de sus derechos fundamentales y garantías constitucionales.

El término de acción no debe ser entendido como un simple cambio de nomenclatura, que no incide en su naturaleza jurídica, pues se trata de una verdadera acción de defensa inmediata, oportuna y eficaz para la reparación y restablecimiento de los derechos y garantías fundamentales, y dada su configuración, el amparo constitucional se constituye en un proceso constitucional, de carácter autónomo e independiente con partes procesales diferentes a las del proceso ordinario o por lo menos con una postura procesal distinta, con un objeto específico y diferente, cual es la protección y restitución de derechos fundamentales con una causa distinta a la proveniente del proceso ordinario, esto es, la vulneración concreta o inminente de derechos fundamentales a raíz de actos y omisiones ilegales o indebidos con un régimen jurídico procesal propio.

En este orden de ideas, la acción de amparo constitucional adquiere las características de sumariedad e inmediatez en la protección, por ser un procedimiento rápido, sencillo y sin ritualismos dilatorios. A estas características se añade la de generalidad, a través de la cual la acción puede ser presentada sin excepción contra todo servidor público o persona individual o colectiva.

Finalmente cabe señalar, que dentro de los principios procesales configuradores del amparo constitucional, el constituyente resalta la inmediatez y subsidiariedad al señalar en el párrafo I del art. 129 de la CPE, que esta acción '(...)' se interpondrá siempre que no exista otro medio o recurso legal para la protección inmediata de los derechos y garantías restringidos, suprimidos o

amenazados”.

De igual forma, el Código Procesal Constitucional, regula la acción de amparo constitucional, a partir de los arts. 51 al 57, en los que se establece el objeto, la legitimación pasiva, improcedencia, subsidiariedad, el plazo para su interposición, la norma especial de procedimiento y los efectos de la resolución que se pronuncia dentro de esta acción, cuyo objeto conforme el art. 51 de la referida norma, se constituye en: “...garantizar los derechos de toda persona natural o jurídica, reconocidos por la Constitución Política del Estado y la Ley, contra los actos ilegales o las omisiones indebidas de las y los servidores públicos o particulares que los restrinjan, supriman o amenacen restringir...”.

III.2. Sobre las nulidades en el procedimiento tributario

El DS 27113 de 23 de julio de 2003, en su art. 55 indica que: “Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas” (las negrillas son nuestras).

La jurisprudencia constitucional, por su parte, señaló también que en materia administrativa será la autoridad a cargo, quien podrá anular de oficio, actos administrativos, con el fin de corregir defectos u omisiones observadas, por lo que, bajo este entendimiento la SCP 1294/2013 de 7 de agosto, estableció que: “Con relación a la aplicación supletoria tanto de la Ley de Procedimiento Administrativo así como de otras normas en materia administrativa, en cuanto concierne a los procedimientos tributarios que se sustancian por parte de la Administración Tributaria, el art. 74 del CTB, señala lo siguiente: '(Principios, Normas Principales y Supletorias). Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. 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 ese contexto, tomando en cuenta la disposición anterior y no existiendo disposición o norma expresa en el Código Tributario Boliviano que establezca la nulidad de procedimientos para corregir errores u omisiones que puedan viciar de nulidad los actos administrativos advertidos durante el procedimiento de fiscalización, se aplica supletoriamente el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, DS 27113 de 23 de julio de 2003, que en su art. 55 señala: 'Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas” (el resaltado nos corresponde).

III.3. El derecho a una resolución fundamentada y el debido proceso

Conforme lo ha establecido la jurisprudencia constitucional, el debido proceso se constituye en aquel derecho a ser respetado dentro de todo proceso judicial, administrativo, constituyendo uno de sus elementos esenciales el de la debida fundamentación, así la SC 1369/01-R de 19 de diciembre de 2001, reiterada por la SCP 1760/2014 de 15 de septiembre, señaló que: “En ese contexto, uno de los elementos esenciales del debido proceso es el derecho a una resolución que cuente con una fundamentación y motivación suficiente, que '...exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos y al margen de ello, la fundamentación legal que sustenta la parte dispositiva de la misma”.

A efectos de establecer si una resolución se encuentra debidamente fundamentada, la SCP 0100/2013 de 17 de enero, indicó parámetros que deben observarse a fin de establecer si efectivamente nos encontramos ante una indebida fundamentación, en ese sentido, se dijo que deberá observarse si en el fallo proferido existe: “1) El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: 1.a) la Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, 1.b) los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; 2) Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: el valor justicia, el principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de razonabilidad y el principio de congruencia; 3) Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; y, 4) Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad. Estos elementos se desarrollarán a continuación:

1) El sometimiento manifiesto a la Constitución (conformada por: a) la Constitución formal, es decir, el texto escrito; y, b) los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad art. 410.II) y a la ley, de la autoridad -Juez, autoridad administrativa, etc.- o persona privada; es decir, de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado que tenga a su cargo el decidir sobre conflictos o pretensiones traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad.

En el Estado Constitucional de Derecho asumido por la Constitución, el principio de legalidad se encuentra en sumisión a un principio más alto: el principio de constitucionalidad. Este supone la vinculación a los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución, más allá, o incluso sobre la ley.

La Constitución reconoce a ambos principios (de constitucionalidad y de legalidad), empero, desplaza al principio de legalidad y otorga supremacía al principio de constitucionalidad. Esto se verifica en el art. 410.I, que señala: ‘Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución’, añadiendo el segundo párrafo que: La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...’. Además, estipula como fines y funciones esenciales del Estado, entre otros, el garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en la Constitución (art. 9.4 de la CPE) y, manda como deberes de los bolivianos y bolivianas el conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes, conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución, y la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución (art. 108 numerales 1, 2 y 3 de la CPE).

2) Lograr el convencimiento, de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: el valor justicia, el principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de razonabilidad y el principio de congruencia.

Entonces, cuando todo órgano o persona, sea de carácter público o privado que tenga a su cargo el decidir, pretende hacer uso de facultades discrecionales o arbitrarias alejadas de la razonabilidad (principio de razonabilidad), éste se convierte en una directriz valiosa estrechamente relacionada a la justicia (valor justicia), porque se manifiesta como un mecanismo de control y barra de contención de la arbitrariedad (principio de interdicción de la arbitrariedad), cuya comprensión es multidimensional:

a) Por una parte, la arbitrariedad, es contraria al Estado de derecho (Estado Constitucional de Derecho) y a la justicia (valor justicia art. 8.II de la CPE). En efecto, en el Estado de Derecho, o 'Estado bajo el régimen de derecho' con el contenido asumido por la Constitución bajo la configuración de 'Estado Constitucional de Derecho', cuya base ideológica es 'un gobierno de leyes y no de hombres', existe expresa proscripción que las facultades que ejercite todo órgano o persona, sea de carácter público o privado que tenga a su cargo el decidir sean arbitrarias y, por el contrario, existe plena afirmación de que el ejercicio de esas facultades deben estar en total sumisión a la Constitución y a la ley visualizando, con ello, claramente el reverso del ya sepultado 'Estado bajo el régimen de la fuerza'.

(...)

El principio de congruencia, ha sido desarrollado por varias sentencias constitucionales: (SC 1312/2003-R, respecto al proceso como unidad); (SC 1009/20003-R, con relación a la coherencia en la estructura de la decisión entre la parte motiva y la resolutive. En ese sentido también está la SC 0157/2001-R; y las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0747/2012 y 0858/2012, referidos a la congruencia entre la parte motiva y resolutive en acciones de defensa (SC 1797/2003-R, cuando se resuelven recursos, sobre la pertinencia entre lo apelado y lo resuelto).

La SC 0112/2010-R de 10 de mayo, señaló: '...la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución dictaminando una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra manera de dilucidar los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió y al contrario, cuando aquella motivación no existe y se emite únicamente la conclusión a la que ha arribado el juzgador, son razonables las dudas del justiciable en sentido de que los hechos no fueron juzgados conforme a los principios y valores supremos, vale decir, no se le convence que ha actuado con apego a la justicia y finalmente, la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. Así la SC 1365/2005-R de 31 de octubre entre otras'.

(...)

Entonces, la 'decisión sin motivación', además de lesionar el derecho a una resolución motivada o

derecho a una resolución fundamentada, vulnera el derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior, constitutivo del derecho al debido proceso reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115.II y 117.I de la CPE y 8.2.h) de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).

(...)

4) La exigencia de una resolución motivada también tiene la finalidad de permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad, demostrando ante ella que es verificable objetivamente que las decisiones están en sumisión a la Constitución, debido a que '...la exigencia de justificar sus decisiones hace posible el control democrático sobre los tribunales', proscribiendo la decisiones con motivaciones, que por estar ancladas en el fuero interno del juzgador, se tornan en secretas.

Esta circunstancia es predicable respecto de todos los jueces, empero, es, especialmente relevante con relación de los Tribunales jurisdiccionales de cierre (Tribunal Constitucional Plurinacional, Tribunal Agroambiental, Tribunal Supremo) u órganos que tienen la capacidad de decidir conflictos e intereses como el Consejo de la Magistratura, el Ministerio Público, etc. cuando por ejemplo, en ejercicio de su potestad administrativa sancionadora emiten resoluciones.

El principio de publicidad rige la potestad de administrar justicia de la pluralidad de jurisdicciones, conforme prescribe el art. 178. I de la CPE y está desarrollado en las leyes correspondientes. Así el art. 3.9 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (LTCP), precisa: 'Los actos y decisiones de la justicia constitucional son de acceso a cualquier persona que tiene derecho a informarse, salvo caso de reserva expresamente fundada en la ley'. En ese mismo sentido la Ley del Órgano Judicial, en su art. 3.5 referido al principio de publicidad señala: 'Los actos y decisiones de los tribunales y jueces son de acceso a cualquier persona que tiene derecho a informarse, salvo caso de reserva expresamente fundada en ley'.

De ahí que, la circunstancia que otorga legitimidad democrática a la función judicial, administrativa, etc., a tiempo decidir un conflicto, reclamo o solicitud es, precisamente, la verificación que las decisiones pronunciadas por esas autoridades estén fundamentadas, justificadas, constituyéndose, los argumentos en Derecho, un instrumento de control de la arbitrariedad”.

III.4. Análisis del caso concreto

La empresa accionante considera conculcados su derecho al debido proceso, toda vez que, las autoridades demandadas dentro de la demanda contenciosa administrativa, seguida en contra de la empresa PIO LINDO S.R.L., procedieron a revocar la Resolución del recurso jerárquico, emitida por la Superintendencia General Tributaria, disponiendo dejar sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, inobservando los presupuestos legales propios de las nulidades en materia tributaria, consecuentemente, al no haberse procedido de esta manera, la resolución emitida adolecería de falta de fundamentación y motivación.

Según consta de los datos del proceso, una vez emitida la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/O735/2007 de 12 de diciembre, por la cual la Superintendencia General Tributaria, resolvió revocar la Resolución STR-CBA/RA 0130/2007 de 10 de agosto, librada por la Superintendencia Regional Cochabamba, manteniendo, en consecuencia, subsistente la deuda tributaria por Bs16 933 485 (Dieciséis millones novecientos treinta y tres mil cuatrocientos ochenta y cinco 00/100

bolivianos), razón ésta por la que la empresa PIO LINDO S.R.L., en contra de la anterior Resolución, procedió a interponer demanda contenciosa administrativa, la cual radicó en los siguientes puntos: 1) Se rechazó de forma ilegal las pruebas de descargo relacionadas con préstamos realizados por uno de los socios a favor de la empresa y confirmación injustificada de los reparos por IVA, IT e IUE, por no contener requisitos formales subsanables, como el hecho de no haberse procedido a protocolizar ante Notario de Fe Pública ni registrado ante el Registro de Comercio ahora FUNDEMPRESA, el acta de asamblea extraordinaria de socios de PIO LINDO S.R.L., así como de los libros mayores, sobre estos últimos, se dijo que no cumplían con los requisitos necesarios para ser considerados como prueba, ya que, no se habría aportado los originales de los documentos observados y las fotocopias al haber sido legalizadas por ante Notario de Fe Pública, de quien se observa su capacidad para legalizar documentación de cuyos originales no se encuentran en sus archivos. Se observó también que los comprobantes de egreso fueron presentados en fotocopias simples; 2) No se estableció la verdad material sobre los hechos motivo de la controversia, incumpléndose el principio de informalismo; 3) GRACO Cochabamba, así como la Superintendencia Tributaria General no sustentaron legalmente, que las dos escrituras públicas de contratos de préstamo, el acta de asamblea extraordinaria de socios correspondiente y los documentos contables a los que se hizo mención, no tengan la fuerza probatoria suficiente que les atribuyen el Código Civil, el Código de Comercio y el Código Tributario Boliviano; 4) La Superintendencia Tributaria General habría procedido a desestimar de forma ilegal las pruebas de descargo en relación a los gastos financieros declarados no deducibles en el IUE, estableciendo que con referencia a éstos que los préstamos bancarios obtenidos por la empresa PIO LINDO S.R.L., fueron destinados a favor de los socios y no a favor de la empresa, cuando las pruebas presentadas, sobre préstamos bancarios refieren a que estos préstamos obtenidos durante las gestiones 2003 y 2004, fueron utilizados en su integridad para financiar las operaciones de la empresa, particularmente para amortizaciones de otros préstamos, refinanciamiento de préstamos, importación de materias primas y otros, consta también los comprobantes de egreso; y, 5) Solicita se deje sin efecto las multas de evasión fiscal por el periodo julio a octubre de 2003 y de omisión de pago por el periodo noviembre de 2003, (Conclusión II.2.).

Ahora bien, la presente acción tutelar al radicar, justamente en la denuncia, de que la Sentencia 138/2013 de 19 de abril, adolecería de falta de fundamentación y motivación, pasará a revisar ésta conforme a los parámetros de la jurisprudencia constitucional mencionada en el Fundamento Jurídico III.2, a efectos de establecer si efectivamente existió o no vulneración al debido proceso y en el caso en concreto, si no se vulneró el debido proceso tributario, en ese sentido, se tiene que:

La Sentencia 138/2013 de 19 de abril, librada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, al momento de dejar sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril, estableció los fundamentos de esta su decisión en el Considerando III, en el cual indicó que el objeto de la controversia, radicó en establecer si las pruebas aportadas por el demandante, en sede administrativa, debieron o no ser evaluadas y consideradas o en su caso desestimadas. Para el efecto, con relación a la prueba de descargo se dijo que ésta no fue correctamente evaluada, en inobservancia del art. 81 del CTB, ya que en especial, la prueba del acta de asamblea extraordinaria de socios por una parte de PIO LINDO S.R.L. de 1 de agosto de 2013, fue aceptada y por la otra desestimada por aspectos formales de manera ambigua, razón por la que se apreció que no era posible entender si fue o no valorada en el recurso jerárquico. También los demandados a través de la Sentencia referida ut supra, señalaron que los testimonios de préstamo y las cuarenta y cinco cartas de desembolsos de distintas fechas, debieron haberse presumido a favor del sujeto pasivo; sosteniendo, en consecuencia, que al no haberse actuado en contrario la Administración Tributaria habría vulnerado el art. 69 del CTB.

Ahora bien, tomando en cuenta que se tiene como principio estructurador del orden establecido en

el Estado, a la supremacía constitucional, por el cual se exige que en el ámbito procesal, todos los procedimientos deban ajustarse a los elementos, valores y principios recogidos en nuestra Ley Fundamental, en virtud de los cuales, es exigible también que las autoridades a cargo de ejecutar las normas, deban acatar las reglas y mandatos constitucionales, entre ellos, tenemos el debido proceso en su elemento esencial de fundamentación y motivación suficiente, donde las autoridades encargadas de emitir una resolución no sólo se limiten a exponer los hechos, sino a otorgar una debida motivación de la decisión asumida.

Por lo que, en el marco de lo expresado, en la situación planteada, las autoridades demandadas, si bien en la exposición de sus fundamentos apreciaron que la Administración Tributaria realizó una indebida valoración de la prueba, la cual derivó en que se proceda a dejar sin efecto la Resolución Determinativa GRACO 38/2007 de 2 de abril; sin embargo, éstos no hicieron referencia ni se remitieron al reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, en el cual señalan los casos en los que es posible la nulidad de obrados, ello en aplicación del principio de reserva legal. De lo que se tiene entonces, que si a criterio de los demandados consideraron que las pruebas fueron indebidamente valoradas en base a principios tributarios, como ellos mismos indican -el de favorabilidad-, en ese mismo sentido, en aplicación de la normativa tributaria, debieron considerar si con el actuar de la Superintendencia antes mencionada, al configurar que se habría incurrido en indebida valoración probatoria, se estaría ocasionando indefensión a los administrados o en su caso si se lesionó el interés público, es decir, debieron haber desarrollado los presupuestos que se encuentran determinados en el art. 55 del DS 27113, el cual, es de aplicación supletoria al Código Tributario Boliviano, en cuanto a nulidades, ante la inexistencia de disposición o norma expresa en el código mencionado, como se procedió a analizar en la SCP 1294/2013 de 7 de agosto, mencionada en el Fundamento Jurídico III.2, de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional. Posteriormente y una vez analizados y compulsados estos presupuestos, recién considerar si corresponde o no dejar sin efecto la Resolución Determinativa, lo que no aconteció en los hechos, sino que sólo se procedió a establecer que las pruebas no fueron debidamente valoradas, omitiendo realizar el análisis antes mencionado.

Así, la Sentencia librada por las autoridades demandadas en sus fundamentos, discurren en una insuficiente motivación, donde manifiestamente no se llevó adelante un juicio evaluativo de la norma material sobre el derecho aplicable, aspecto que torna que la sentencia mencionada, sea una decisión arbitraria que deba ser reparada por la presente acción de tutela, concediendo la misma.

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal de garantías, al haber denegado la tutela invocada, no obró correctamente.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Segunda; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia; y, el art. 44.2 del Código Procesal Constitucional; en revisión, resuelve: REVOCAR la Resolución SCFI-494/2013 de 11 de octubre, cursante de fs. 248 a 251 vta., pronunciada por la Sala Civil y Familiar Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca; y, en consecuencia, CONCEDER la tutela solicitada, y disponer que las autoridades demandadas procedan a emitir una nueva Resolución, acorde a los fundamentos de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga
MAGISTRADA