

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE AUDITORIA



MONOGRAFÍA  
DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

NECESIDAD DE ESTABLECER EL DEBIDO PROCESO  
EN LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

POSTULANTE:

ELIZABETH ROSARIO PACHECO ARCE

LA PAZ - BOLIVIA

2005

## *Dedicatoria*

*Al Sumo Hacedor por  
permitirme vivir en su  
maravillosa creación.*

*A la Memoria de mis padres  
Santos Pacheco y Felicidad  
Arce de Pacheco que me  
apoyaron y siguen siendo luz en  
mi camino.*

## I. INTRODUCCIÓN.

La atribución de administrar justicia es muy antigua, con la evolución de los conceptos políticos y jurídicos, ella ha pasado por diferentes etapas y por lo mismo ha variado a través del tiempo.

Cuando la sociedad se organiza políticamente se constituye el Estado, la administración de justicia comienza a ser una función pública que paralelamente limita a la justicia privada en la medida en que se afianza la autoridad de Estado (Dromi 84: 21).

Las controversias que surgen entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídica tributaria se dirimen a través del proceso tributario. Es decir que el conjunto de normas y principios que gobiernan dicho proceso constituyen el Derecho Tributario procesal. La naturaleza de los controversias vinculadas al tributo exigen, que el proceso tributario tenga particularidades propias, el proceso tributario se ha caracterizado por la exigencia de que las relaciones entre partes, los derechos y obligaciones, la conducta de cada una de las partes y sus atribuciones deben adecuarse no solo a los principios generales del derecho procesal sino también a las peculiaridades de la litis en materia tributaria (Jarach 80 : 18 y 435)

Juliani Fonrouge atento a su concepción de la materia tributaria como un todo orgánico e indivisible que no admite segregaciones no acepta la idea de la autonomía del derecho procesal tributario, sostiene que existe características particulares en el proceso tributario ellos, no son de tal magnitud que impidan la aplicación de los principios generales del derecho procesal y las normas que rigen la producción de la prueba en el proceso civil. Vemos entonces que pese algunas apreciaciones diferentes y discrepancias doctrinales, hay coincidencia en sostener, que el proceso tributario tiene características peculiares pensamos que estas características son las que hacen que el derecho procesal tributario sea estudiado de manera independiente a los efectos de señalar

específicamente sus órganos, instituciones y procedimientos. El proceso tributario es fundamentalmente un proceso de partes.

El surgimiento del constitucionalismo fortalece la idea de que la administración fiscal no es un poder omnimodo sino que puede ser sometido a un control jurisdiccional, cuyos efectos pueden implicar tanto la anulación de los actos ilegales como la declaración de su responsabilidad económica, esta idea de control jurisdiccional sobre los actos de la administración se afirman en el Estado de derecho.

Así la doctrina y la legislación, se han ocupado en forma conjunta y profunda sobre los medios de impugnación de los actos de administración tributaria que existe en el ámbito Latinoamericano, es por ello que los administradores de justicia deben contar con un procedimiento claro y completo que pueda resolver los problemas procedimentales que se presentan en la tramitación del proceso tributario, ordenando en forma clara y precisa las normas que se requieren para este tipo de acción. Asimismo el contribuyente también debe contar con disposiciones claras para que pueda asumir su defensa en igualdad de condiciones, es decir que no se viole el derecho a la defensa establecido por la constitución.

El estudio que se trata de llevar adelante trata de responder a un estudio de la doctrina nacional extranjera existente confrontada y analizada frente a la realidad vivida aprovechando el conocimiento y experiencia de profesionales abogados dedicados a esta materia para luego presentar con objetividad los principios y las instituciones procesales en materia tributaria.

El tema planteado reviste mucha importancia porque un medio de impugnación le faculta al contribuyente a observar los actos de administración tributaria, por la cual se ha determinado un monto adeudado a favor del fisco o una multa por el cual el sujeto pasivo la impugna colocándola a jurisdicción del juez para establecer la procedencia o la improcedencia del acto a fin de que se establezca si este corresponde o no. En cuanto a nuestra normativa sólo está

constituida por la instancia administrativa y según el Tribunal Constitucional la Superintendencia Tributaria no ejerce actos jurisdiccionales, es decir que no administra justicia solo efectúa actos administrativos por tanto su función es administrativa entre algunas normas que fueron derogadas por el Tribunal Constitucional, están la revisión extraordinaria de los actos administrativos firmes, es decir que el recurso de Alzada y el recurso jerárquico son los únicos medios de impugnación de los actos administrativos que pasa cuando existe error en la identidad de una persona, o bien cuando los actos administrativos se han efectuado con pruebas o documentos considerados manipulados, falsos o cuando no se ha podido probar porque la documentación recién se la está consiguiendo?, en estos casos el contribuyente queda en la total indefensión ante la administración tributaria, que me motivó a realizar esta monografía.

La monografía esta constituida por:

## I. INTRODUCCIÓN

## II. ASPECTO TEÓRICO CONCEPTUAL

2.1. El Tributo en el tiempo.

2.2. Control Jurisdiccional sobre los actos de administración.

2.3. Derecho Comparado

2.3.1. Alemania.

2.3.2. Australia

2.3.3. Bélgica

2.3.4. Francia.

2.3.5. España

2.3.6. Canadá

2.3.7. Estados Unidos

2.3.8. México.

2.3.9. Argentina.

2.3.10. Colombia

2.3.11. Chile.

2.3.12. Ecuador.

2.3.13. Perú.

2.3.14. Uruguay.

2.4. Análisis comparativo

2.5. Modelo de Código Tributario para América Latina.

2.6. Antecedentes del Régimen de impugnación en Bolivia.

2.7. Régimen de Impugnación en el actual código

2.8. Marco conceptual

### III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### IV. BIBLIOGRAFÍA

## II. ASPECTOS TEÓRICO CONCEPTUALES.

### 2.1. El Tributo en el Tiempo.

La legislación en los pueblos antiguos expresa el carácter religioso, como reacción contra los hechos ilícitos no existe propiamente una sistemática jurídica, son muy variados las formas de castigar, cada uno con sus características propias y distintivas.

En el antiguo Egipto por ejemplo Moret señala: "que calamidad para el labrador... el escriba de impuestos llega al puerto y tasa a la cosecha.... Están los porteros con sus garrotes, los negros con sus varas de palmera. Dicen: ¡entrega los granos!", la vida del campesino y de todo Egipto se desenvuelve al ritmo inmutable del Nilo. Los funcionarios inclinados hacia las paredes graduadas de los nilómetros, que eran pozos unidos al Nilo, sigue la subida de la corriente, porque de acuerdo con la altura de las aguas, calculan el rendimiento de las cosechas y los impuestos correspondientes. Si el nivel es

favorable, todos los ánimos se regocijan: los hombres saciarán su hambre, el faraón será rico y poderoso. Durante los cuatro meses que dura la inundación el labrador descansa, a menos que deba cumplir tareas extraordinarias (A. Aubert y F. Dudif. 80 : 37).

A medida que el agua se retira, se apresura a arañar el barro blando, es necesario, después irrigar larga y pacientemente. En abril y mayo llega el tiempo de la cosecha, de las cuentas con los agentes del rey y del propietario; el tiempo también de los azotes para los labradores que no cumplan con las normas establecidas.

Lo propio ocurre con los artesanos. Este pueblo humilde y generalmente sumiso sostiene toda la grandeza de Egipto. Para ello era necesario utilizar numerosos agentes para dirigir los talleres de los templos o del faraón, para percibir las rentas o los impuestos y también para mantener el orden, administrar la justicia y ayudar al faraón a gobernar el estado (A. Aubert y F. Dudif. 80 :38 y 39).

Roma tuvo un gran desarrollo tributario, con la creación de cargos como el procurador, encargado de la administración de la hacienda pública. Específicamente el procurador Fisci, era quien realizaba la administración del tesoro del Emperador y la defensa de los intereses fiscales.

En la Biblia también se encuentran referencias tributarias. Los Fariseos preguntaron a Jesús, si era lícito que el pueblo de Israel pagara tributos a Roma, sabiendo que con su respuesta podrían acusarlo de desobediencia fiscal, Jesús, viendo la imagen del Cesar en las monedas, dijo "Dad al Cesar lo que es del Cesar y a Dios lo que es de Dios". Para el Imperio Bizantino, lo que estaba escrito era lo que regulaba y daba sentido a sus vidas. En este contexto, la recaudación de Impuestos era considerado un deber sagrado. La evasión se consideraba un delito grave, ya que con los tributos el Emperador podía alimentar a su pueblo y también combatir a los bárbaros.

A finales del Siglo XVII, la corona inglesa impuso duras condiciones tributarias a sus colonias. La aparición de nuevos impuestos al comercio del vidrio, el papel y

el té originaron un fuerte malestar que derivó en la guerra que se inició en 1775 y finalizó en 1783 luego de la independencia de los Estados Unidos.

Una vez finalizada la Segunda Guerra Mundial, la idea de la aplicación del Impuesto al Valor agregado comenzó a tomar más fuerza. Francia fue el punto de partida en 1954 y en años posteriores se extendió por el resto de los países europeos constituyéndose en la mayor innovación fiscal del Siglo XX.

## **2. 2. Control Jurisdiccional sobre los actos de Administración.**

Históricamente fue solo mucho tiempo después de surgir el constitucionalismo que se fortalece la idea de que la administración no es un poder inmune sino que debe ser sometido a un control jurisdiccional, cuyos efectos pueden implicar, tanto la anulación de sus actos ilegales como la declaración de su responsabilidad económica por los mismos, esta idea de control jurisdiccional sobre los actos de la administración mencionada, se fortalece en el estado de Derecho, y tuvo sus orígenes en la teoría del fisco en virtud del cual se sostenía que el Príncipe representaba una doble persona "duplicem personam sustinet", una persona pública exenta de todo control jurisdiccional y una persona privada con contenido patrimonial sujeta al control de la jurisdicción civil ordinaria. En el derecho Anglosajón el "common law", el "rules of law" representa el control jurisdiccional total de la administración y de sus actos, sean de naturaleza patrimonial, de policía, servicios, etc., correspondiendo a los tribunales ordinarios el conocimiento de dicho control. En el régimen Administrativo a semejanza del "rules of law" se declara asimismo el control total de los actos de la administración pero a diferencia de este no serán los tribunales ordinarios los encargados de examinar su legalidad sino tribunales especiales (Benitez 88: 219).

A tan remotos pero directos antecedentes en la historia del control jurisdiccional sobre la administración, podemos atribuir a las ideas de nuestro tiempo sobre la conveniencia de que sean tribunales ordinarios o especiales quienes ejerzan el

control de la legalidad de los actos de imposición del estado de los entes públicos con potestad tributaria.

Según el Dr. Alfredo Benitez Rivas, la evolución doctrinal y legislativa sobre el tema nos lleva a la conclusión de que la creación de órganos de jurisdicción y su integración en la esfera del poder judicial o por el contrario concebidos como tribunales vinculados al poder ejecutivo, o más aún, totalmente independientes, es asunto que depende de las características políticas, sociales e históricas de cada país, de su régimen constitucional y de la fuerza y prestigio que en cada comunidad hubieran ganado los jueces y tribunales. No se puede consiguientemente construir y elaborar un concepto político jurídico unívoco sobre como debiera estructurarse en armonía con las funciones de los distintos poderes del Estado, la existencia de tribunales u organismos con facultades jurisdiccionales en los procesos tributarios entre el fisco y los contribuyentes, fundamentalmente es un problema de derecho constitucional (Benitez 88: 220).

### **2. 3. Derecho Comparado.**

Una sucinta revisión del derecho comparado nos da la prueba de la variedad de regímenes que los Estados han adoptado a la hora de dirigir los poderes competentes para conocer la materia contencioso tributaria.

#### **2.3.1 Alemania.**

Hasta antes del régimen nacionalsocialista, existían tribunales fiscales en cada circunscripción administrativa (Finanzerichte), sobre las cuales se hallaba el tribunal superior (Reich - Finanzhof). En 1939, el Führer al restringir las garantías constitucionales de los contribuyentes y ampliar su acción discrecional con el fin de simplificar el sistema, limitó la admisión de recursos al Reich-Finanzhof, condicionándolos al permiso de la propia administración.

En 1946 se restablecen los tribunales locales y por la ley del 29 de junio de 1950 la Corte Federal de Finanzas llamada Bundesfinanzhof, serán los organismos que aplican en la Alemania actual el ordenamiento tributario (AO) de 1919,

redactado por ENNO BECKER. La Corte tiene jurisdicción nacional y excluyente, conoce por vía de recurso las decisiones de autoridades y tribunales locales y organismos aduaneros. Contra sus decisiones no cabe recurso alguno ya que ella es, la suprema instancia en materia tributaria; la única excepción se da cuando el recurso versa sobre aspectos constitucionales, en cuyo caso, el mismo es conocido por el Tribunal Federal Constitucional (Fonrouge 1956: pag 772).

### **2.3.2. Australia.**

Coexisten instancias administrativas y judiciales para el deslinde de las controversias tributarias según fuere su naturaleza. Así, si se trata de un impuesto a la renta el órgano contencioso administrativo competente es el Board of Review, que conoce en primera instancia sobre las decisiones del Commisioner of Taxation, sin perjuicio de que el contribuyente elija si prefiere recurrir al tribunal ordinario representado por el High Court of Australia o por la Corte Suprema del Estado.

En el caso del impuesto a las ventas el recurso se interpone ante el Boards of Review que funciona como tribunal administrativos en numero de 3 en las ciudades de Sydney, Melbourne y Bribane, y compuesto por tres miembros nombrados por el Gobernador General, uno, perito en asuntos tributarios, abogado el segundo y contador el último, sus decisiones son definitivas excepto cuando recaen sobre asuntos de puro derecho en cuyo caso cabe el recurso ante la High Court of Australia. Los "Boards of Review Son tribunales de pura jurisdicción" (Fonrouge 1956: 773).

### **2.3.3. Bélgica.**

En este país es la clase de impuesto directo o indirecto la que condiciona el procedimiento de impugnación. En los directos se inicia con la reclamación obligatoria al Director General de Administración después del pronunciamiento de la autoridad administrativa se puede recurrir a la vía judicial a través de un

procedimiento especial, siendo definitivo el pronunciamiento de la Corte de Apelación que actúa con plena jurisdicción analizando la legalidad de la reclamación y la aplicación de la ley por el inferior. Un ulterior recurso ante la Corte de Casación solo es admisible sobre aspectos de hecho, si se trata de impuestos indirectos el procedimiento se limita a impugnar el acto de determinación ante los tribunales ordinarios que se rige por reglas del Derecho Común.

#### **2.3.4. Francia.**

Siguiendo a TROTABAS el Contencioso Tributario en este país, está también condicionada a la naturaleza de los impuestos. Si se trata de controversias son impuestos indirectos y el juez civil tiene competencia para dirimirla siendo su decisión susceptible de recurso ante la corte de Casación. Si la controversia se suscitare sobre impuestos directos conocen primero los Consejeros de las prefecturas, y en segunda instancia el Consejo de Estado. Los poderes de este son mucho más amplios que los de la Corte de Casación que solo tiene competencia limitada, mientras que el primero de estos órganos goza de jurisdicción plena.

#### **2.3.5. España.**

Los antecedentes del proceso contencioso administrativo en el Derecho público español datan de la segunda mitad del siglo pasado. Según Saiz de Bujanda. "El proceso tributario aparece encuadrado o embebido en el Proceso Administrativo, del que nunca ha sido más que una de sus manifestaciones "ratione materiae". Solo la circunstancia de ser tributaria la norma infringida por la administración permite hablar de un proceso tributario pero éste queda, enmarcado dentro de la jurisdicción contencioso administrativa y participa por tanto de todas sus notas definitorias, de su procedimiento y de sus efectos (Saiz de Bujanda: 57 y ss).

De la jurisdicción Contencioso Administrativo y de la exposición de motivos emanadas de la Jefatura del Estado de ese tiempo se desprende, que al crearse

dicha jurisdicción no se la concibió, pese a la terminología adoptada, como una segunda instancia, sino como un auténtico juicio o proceso entre partes en el examen de la legalidad de los actos administrativos. De esta manera el proceso ante dicha jurisdicción no es una casación, sino, propiamente una primera instancia jurisdiccional. La ley española es judicialista ya que se confía la jurisdicción de que tratamos a verdaderos tribunales integrados en la organización judicial y conformados por magistrados especializados en Derecho administrativo.

En la fase oficiosa, la infracción de los actos administrativos en materia tributaria, da lugar al llamado juicio económico administrativo, que es un procedimiento que se desarrolla ante la propia administración y constituye un presupuesto inexcusable, puesto que no es posible la impugnación directa de los actos administrativos de aplicación de los tributos sin haber agotado antes, en todas sus instancias, la vía económica administrativa.

La jurisdicción contencioso administrativo se ejerce por las salas de lo contencioso administrativo, de las audiencias territoriales y del Tribunal Supremo que conocen de las acciones y recursos interpuestos ante los órganos inferiores.

### **2.3.6. Canadá.**

Según ALLORIO rige en Canadá un régimen de dualidad de instancias: administrativa y judicial. JULIANNI FONROUGE en su obra anteproyecto de código fiscal, hace un examen del sistema canadiense y dice que el contribuyente que no acepta la exigencia fiscal de determinación practicada por los funcionarios de hacienda puede interponer por escrito un recurso ante el Ministerio de Rentas Nacionales cuya decisión puede ser apelada ante la Justicia ordinaria, previa fianza a satisfacción del Ministro. Por otra parte el, Exchequer Court of Canadá, es un tribunal especializado con jurisdicción sobre todo el Dominio, cuyo territorio recorre dos veces por año fijando sede en distintas localidades para juzgar en ellas los casos relacionados con tributos. De

sus pronunciamientos cabe el recurso ante la Corte Suprema de Canadá o en casos especiales, ante el Judicial Committee of the United Kingdom Privy Council (Fonrouge 1956: 773).

### **2.3.7. Estados Unidos.**

Para los tribunales federales la cúpula del sistema jurisdiccional administrativo es el Tax Court que conoce las controversias que mantiene los contribuyentes con el Internal Revenue Service. Su competencia está limitada a los litigios en materia de impuestos internos de nivel federal. Otro organismo administrativo es la Court Of Claims, que interviene en las acciones de repetición de impuestos con la particularidad de que sus sentencias solo pueden ser revisadas judicialmente por la Suprema Corte de los Estados Unidos en tanto que los de la Tax Court pueden serlo por cualquier corte de apelación o ante la corte de apelaciones del Distrito de Columbia según los casos.

### **2.3.8. México.**

El Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana es un tribunal administrativo con plena y total autonomía que conoce por vía de demanda en juicio contradictorio, las reclamaciones de los contribuyentes en materia de impuestos u otros ingresos fiscales, sus principales características son:

- A. Organismo situado en el esfera del Poder Ejecutivo, pero independiente de la Administración activa.
- B. No es un tribunal de plena jurisdicción sino de anulación.
- C. Carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes fiscales y tributarias.

### **2.3.9. Argentina.**

EN 1960 se crea el Tribunal Fiscal de la Nación Como Órgano Jurisdiccional en la esfera del Poder Ejecutivo, pero independiente de la administración activa, con facultades de plena jurisdicción. Tiene su sede en la Ciudad de Buenos

Aires y actúa dividida en 4 Salas de 3 miembros cada una, pudiendo hacerlo en plenario para formar jurisprudencia obligatoria. Su competencia alcanza prácticamente a todo tipo de tributos nacionales, con excepción de las causas por contrabando. La jurisdicción contenciosa tributaria se abre en rigor después del acto de determinación, la composición del tribunal es mixta: abogados especializados y contadores públicos, permanecen en sus cargos mientras no existan motivos de licitud o moralidad que exijan su remoción (Martinez 1956: pag. 121).

### **2.3.10. Colombia**

Las controversias tributarias se dirimen en un sistema contencioso administrativo de plena jurisdicción sin apelación a los órganos del Poder Judicial. La influencia de la doctrina francesa en la legislación Colombiana ha sido decisiva a lo largo de sus diversas fases de elaboración. En cuanto al Contencioso administrativo se refiere, en el proyecto de ley de creación del Consejo de Estado se decía: "La jurisdicción a la que nos referimos se funda en el principio elemental, no disputado hoy en los pueblos de régimen constitucional de la separación de poderes. Más concretamente la jurisdicción contencioso administrativa, tiene su fundamento esencial en la separación e independencia que debe haber entre la rama administrativa y la rama judicial del poder público, y como la constitución que rige en Colombia de igual manera que todas las que han regido durante toda nuestra vida independiente consagran el principio de dicha separación de poderes. Es claro que se impone establecer la jurisdicción de que se trata para asegurar y garantizar el derecho individual.

El Decreto No. 01 de 2 de febrero de 1984 que reforma el Código Contencioso administrativo constituye un cuerpo legal de 268 extensos artículos que regulan el procedimiento administrativos en la vía gubernativa, intervención del Ministerio Público, responsabilidad de funcionarios, fijación del objeto de la jurisdicción en lo Contencioso administrativo, la organización del Consejo de Estado y de los tribunales administrativos cuya competencia se determina en

algunos casos por la cuantía del objeto en litigio o por el monto del presupuesto del organismo contra el que se recurre o acciona, hasta el conocimiento de los contratos no provenientes de empréstitos o de una cuantía superior a 50 millones de pesos que celebre la nación, los Departamentos, Intendencias y las entidades descentralizadas.

### **2.3.11. Chile.**

El sistema es esencialmente judicialista, no existiendo tribunales especiales. En la fase oficiosa el director regional conoce única o primera instancia según los casos las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción de disposiciones tributarias (ALALC 1971).

### **2.3.12. Ecuador.**

En este país la impugnación administrativa adopta la forma de reclamación ante el Director General de Rentas y de apelación a las Resoluciones de este ente, ante el Ministro de Finanzas en efecto suspensivo, hasta que se dicte la resolución de última instancia administrativa. El 15 de junio de 1959 se creó el Tribunal Fiscal, compuesto de tres miembros que deben ser abogados con demostrado conocimiento en materia tributaria o en derecho financiero. El tribunal fiscal actúa con plena jurisdicción y autonomía y es un órgano integrante del Poder Judicial al que se encuentra sujeto. Su competencia es general y recibe reclamaciones por impuestos de toda naturaleza inclusive los aduaneros, así como por la aplicación de Sanciones, Negativa de devolución de impuestos y resoluciones de contraloría general que establecen responsabilidad económica en materia fiscal, en las instituciones estatales y municipales descentralizadas. También conoce los recursos contra las resoluciones que dicta el Ministro de Fomento como Juez de Minas en materia de impuestos, patentes y regalías mineras.

### **2.3.13. Perú.**

El llamado tribunal fiscal es un órgano que pertenece a la jurisdicción administrativa y resuelve en última instancia en materia tributaria general y municipal, por otra parte el tribunal de aduanas conoce de las reclamaciones en asuntos de tributación aduanera. Ambos órganos y los Consejos Municipales constituyen segundas instancias respecto de las resoluciones dictadas anteriormente por la Superintendencia Nacional de Contribuyentes y la Superintendencia Nacional de Aduanas y los municipios. Los interesados no conformes con la Resolución del Tribunal Fiscal, tienen el derecho de impugnarla incoando demanda judicial ordinaria dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la notificación con la resolución de dicho tribunal.

### **2.3.14. Uruguay.**

En primera instancia administrativa cabe el recurso de revisión ante la propia autoridad tributaria. Negando éste, la apelación ante el órgano jerárquico superior, sin perjuicio de iniciar una acción judicial ante la justicia ordinaria en el caso de repetición por tributos ya pagados.

## **2.4. Análisis Comparativo.**

En la mayoría de los países predomina una dualidad de jurisdicción administrativa, con un grado de mayor o menor autonomía y otra judicial, siendo todos los que ofrecen una jurisdicción contencioso tributario plena e independiente. En las segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario en México celebradas en 1958 cuando se toca el tema contencioso tributario se aprobó las siguientes recomendaciones que traducen la tendencia de la doctrina de nuestros días nacidas como vemos hace más cuatro décadas atrás.

- a) Debe darse en la administración oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa y ser resuelto dentro de los plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales se considera que existe denegatoria tácita.

- b) Los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo de no estar ubicados dentro del Poder judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder.
- c) Los magistrados o jueces de lo contencioso tributario deben ser juristas o tener conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario
- d) Las facultades de derecho deben incluir en sus planes de estudio una adecuada enseñanza de la materia.
- e) El procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto de igualdad de las partes.
- f) Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto en la interposición del recurso administrativo como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos sin perjuicio de las garantías que fueran necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.
- g) Debe reconocerse en los tribunales de lo contencioso tributario la facultad de imponer sanciones al contribuyente que interponga la demanda con el solo fin de entorpecer y demorar el pago de los tributos.
- h) Los tribunales de lo contencioso tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos, y aplicar el derecho independientemente de lo alegado y probado por las partes.
- i) El derecho positivo de cada país debe proveer eficazmente el cumplimiento de las sentencias de los tribunales de lo contencioso tributario.

## **2.5. Modelo de Código Tributario para América Latina.**

En 1967, se redactó el Modelo de Código Tributario para América Latina donde se establece la formación y estructuración del Procedimiento Contencioso Tributario, el modelo plantea dos textos algo diferentes, como alternativas de solución a los medios de impugnación de los actos de la Administración Tributaria la primera sugiere que estos medios debieran estar incluidos en un capítulo denominado "De las Acciones y Recursos" y establece que "Los actos de la administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legítimo, dentro del término perentorio por una de las siguientes vías a opción del interesado:

- 1) Recurso de revocatoria ante la misma autoridad que dictó la resolución; determinando que cuando la decisión haya sido adoptada por un órgano sometido a jerarquía se entenderá interpuesto en forma subsidiaria el recurso jerárquico.
- 2) Acción ante la autoridad jurisdiccional que se sustanciará en la forma establecida en el título V de este Código
- 3) La elección de una vía importa renuncia de la otra.

El recurso o la acción surte efecto suspensivo de la obligación y de la ejecución de la sanción llevando implícito el recurso de Nulidad.

Señala que si el recurrente opta por la vía del recurso de revocación, siempre tendrá a su disposición, en caso de confirmatoria la acción de repetición. Acción que deberá ser interpuesta ante autoridad jurisdiccional y se sujetará al procedimiento contencioso tributario.

La segunda alternativa, se enmarca en el capítulo denominado "De los Recursos Administrativos y jerárquicos", determina que: "los actos de la administración en materia tributaria contrario a derecho, pueden impugnarse por quien tenga un interés legítimo, mediante el recurso de revocación ante la misma autoridad que lo dictó dentro del término perentorio. Cuando la resolución haya sido adoptada

por un órgano sometido a jerarquía, se entenderá interpuesto en forma subsidiaria el recurso jerárquico" (OEA/BID 1968).

Esta alternativa se diferencia de la anterior esencialmente sobre 2 aspectos, el primero que no restringe actos que pudieran determinar tributos o sanciones sino que es más amplio y se refiere a todo tipo de actos contrarios a derecho y segundo, que tanto la interposición como la decisión del recurso, se constituyen en requisito indispensable para la iniciación de la acción contencioso tributario.

## **2.6. Antecedentes del Régimen de Impugnación en Bolivia.**

Hasta 1880 las antiguas constituciones bolivianas atribuían al Poder Judicial el conocimiento de todas las causas contencioso administrativas. En Bolivia según el Dr. Alfredo Benitez, no ha existido una jurisdicción Contencioso Administrativo propiamente dicha. En cuanto al procedimiento de los juicios coactivos por impuestos, el mismo se iniciaba con el pliego de cargo y receta girada por el Administrador del Tesoro en los casos de obligaciones de plazo cumplido o en virtud de liquidación debidamente aprobada. La substanciación del proceso se hacía ante el Prefecto que actuaba como juez de hacienda de cuyos fallos en un principio, no cabía ningún recurso; solo si en el curso de dicho proceso se interponía alguna tercería, se trasladaban autos a los jueces ordinarios de partido (Benitez 84: 226).

**Posteriormente por ley de 28 de noviembre de 1883 se creo el Tribunal Nacional de cuentas, regulándose su funciones por Reglamento de 5 de mayo de 1884.** Su naturaleza era la de un órgano independiente y Supremo, tenía conocimiento de los aspectos administrativos relativos a la recaudación y empleo de la renta pública y como la de órgano jurisdiccional de apelación en los juicios coactivos. Dicho Tribunal Nacional de Cuentas desapareció al crearse la Contraloría General de la República el 5 de mayo de 1928.

**El 27 de marzo de 1922 nace la Comisión fiscal** permanente encargada de supervigilar la percepción de los impuestos fiscales, revisar la contabilidad de

los oficinas estatales e intervenir en los contratos y negociaciones del Estado. La comisión funcionó simultáneamente al tribunal nacional de cuentas, con funciones mal delimitadas y una permanente colisión con la Dirección de Impuestos Internos y no puede considerársele siquiera, un tribunal administrativo con facultades de dirimir en las controversias entre el Fisco y los contribuyentes (Benitez 84: 226).

**El Decreto Supremo 05655 de 9 de diciembre de 1960** se estableció la Comisión Nacional de la Renta Fiscal. Este organismo jurisdiccional administrativo nació como institución integrante de la administración activa, ya que estaba presidida por el Director General de ingresos, el Subcontralor de la República y los Administradores nacionales de la Renta Interna y de Aduanas según el caso. Actuaba como tribunal de primera instancia con jurisdicción nacional y competencia limitada en razón a la cuantía, la propia norma que creó dicha comisión establecía un procedimiento que concluía con la decisión de la comisión aprobando la nota de cargo, rectificando sus conceptos y montos o anulándola.

Como antecedente inmediato del Tribunal Fiscal de la Nación en calidad de órgano jurisdiccional especializado en materia tributaria exclusivamente, recordamos al ex tribunal de la renta fiscal, creado por decreto Ley No. 7582 de 13 de abril de 1966 en sustitución de la Comisión Nacional de la renta fiscal.

El tribunal fiscal de la nación tenía su sede en la ciudad de La Paz estando constituido por 10 miembros designados por el presidente de la República de ternas presentadas por el Ministerio de hacienda se exigía que fuesen abogados con experiencia administrativa y tenía un departamento técnico que realizaba los informes y dictámenes técnicos en cada uno de los procesos por determinación de impuestos.

Posteriormente mediante el **Código Tributario establecido mediante Decreto Supremo No. 9298, de 2 de julio de 1970** (Serrano 70: 91 -120), se intenta reestructurar la **Jurisdicción contencioso tributaria** como órgano

independiente de la administración activa. La ley tributaria pretende que todo acto o resolución de la Administración, atentatorio a los derechos del contribuyente puede ser impugnado ante la misma autoridad que ejercitó el acto o dictó la resolución, se pretende a través del recurso de revocatoria, uniformar la actuación de la administración o alternativamente se permite la iniciación del procedimiento auténticamente litigioso: El contencioso administrativo.

En el orden contencioso tributario los principios de igualdad entre las partes y las distintas normas reguladoras del procedimiento entre las cuales destaca la eliminación del requisito "Solvete et Repete", complementan la estructura de la Ley tributaria.

Debe destacarse la independencia del Tribunal Fiscal. Fortalecen entre otros aspectos la forma de designación de sus miembros que se efectúa por la Corte Suprema de Justicia a propuesta del Ministerio de Finanzas.

El tribunal reúne en su seno las dos instancias, para ello cada una de las salas independientemente actúa como Tribunal de Primera Instancia. En segunda instancia se constituye con la reunión de las otras dos salas que no participaron en primera instancia.

En cuanto al procedimiento contencioso tributario. Empieza por calificar la capacidad de las partes para participar en la contención. Elegida que fue la vía contenciosa, el contribuyente o responsable afectado inicia su demanda, para ello debe reunir algunos requisitos, otros aspectos que prevé están las excepciones, incidentes, excusas. Sus alcances y contenido procuran la agilización del trámite, superando muchas formalidades que son comunes en la jurisdicción ordinaria. Las Medidas cautelares constituyen la real garantía que ha permitido modificar el "solve et repete", por cuanto el tribunal ordena garantías adicionales. Se admiten todos los medios de prueba. Las resoluciones o sentencias de Primera Instancia del Tribunal, se sujetan a normas relativas a tiempo, forma de relación, votos, que pueden ser objeto de apelación previo depósito de la garantía del 50% del tributo determinado.

El procedimiento ante el Tribunal de Segunda Instancia, constituido por las dos Salas que no participaron en la Primera Instancia, el cual dicta el auto por mayoría de votos. Contra este auto aún es posible el recurso extraordinario de nulidad ante la Corte Suprema de Justicia, garantizando de esta manera el derecho de defensa. El recurso extraordinario de compulsión y la acción de repetición son otras tantas garantías para el contribuyente o responsable.

**Ley No. 1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1992**, establece en las tres secciones del capítulo VII correspondiente a los Recursos Administrativos y Jurisdiccionales se refiere a la vía administrativa o recurso de revocatoria, y a la jurisdicción contencioso tributaria.

EL código Tributario Boliviano prevé el uso del recurso de revocatoria a todos los actos por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones a los contribuyentes. La interposición del recurso conlleva efecto suspensivo de todas las medidas y decisiones adoptadas por la autoridades de la que emanó la resolución o acto impugnados y que puedan producir efectos jurídicos definitivos en los derechos del contribuyente. En caso de resolverse en sentido desfavorable al contribuyente el criterio del Código tributario es el de continuar el procedimiento hasta "agotar la vía administrativa en todas sus jerarquías hasta llegar al Ministerio de Finanzas, es decir una Resolución determinativa de una administración Departamental de la Renta impugnada en recurso de revocatoria y resuelta adversamente por decisión motivada, debe ser remitida dentro del plazo de 10 días al superior jerárquico o sea al Director General de la Renta Interna. Si la autoridad no revocase el fallo del inferior y más bien, lo confirmare, la vía administrativa se agotará en el Ministerio de Finanzas cuyo fallo es definitivo y ante el cual no cabe recurso alguno, el carácter definitivo de la revisión cuando la jerarquía superior modifica el monto en una suma mayor, constituye indefensión para el contribuyente ya que se le niega toda posibilidad de impugnar la nueva resolución.

El recurso contra los impuestos ilegales, esta previsto en el Código de Procedimiento Civil tiene la finalidad de servir de vehículo para el ejercicio de un derecho declarado y protegido por la Constitución y vulnerado por el Poder Ejecutivo, se inserta este recurso en el ámbito del derecho tributario procesal. La declaratoria de ilegalidad por parte de la Corte Suprema de Justicia no provoca o tiene por efecto la inaplicabilidad general de la norma impugnada sino tan solo respecto al caso concreto (Morales 91: 172).

En cuanto a la Jurisdicción Contencioso tributaria ejercida por un tribunal especializado integrado dentro del Poder Judicial denominado como Tribunal fiscal de la Nación y cuya plena jurisdicción es de carácter nacional, improrrogable e indelegable. Asume competencia por razón de materia en todas las demandas incoadas contra la Administración o entes de derecho público con potestad tributaria para la determinación de tributos, imposición de sanciones u otros actos emergentes de la aplicación de leyes, reglamentos y normas impositivas en general.

No se limita solo a la declaración de derechos de los contribuyentes sino, que se extiende asimismo a su ejecución, vale decir, que actúa como un tribunal de plena jurisdicción y anulación de los actos de determinación de tributos y aplicación de leyes impositivas por parte de los entes públicos.

**Mediante Ley 1455 de 18 de febrero 1993 se ha promulga la Ley de Organización judicial**, por la cual se abroga la L.O.J. de 19 de mayo de 1972, en virtud de esta norma legal dentro de sus múltiples modificaciones a la antigua estructura judicial, se halla la incorporación del Tribunal fiscal de la Nación, dentro del Poder Judicial con la creación de los juzgados en materia administrativa para conocer las demandas contencioso tributarias en primera instancia, asimismo la creación de las Cortes Superiores de Distrito de la Sala en materia administrativa que deberá conocer en grado de apelación las sentencias y otras resoluciones dictadas en primera instancia por los Jueces de partido en materia administrativa en las causas Contencioso Tributarias.

Con la promulgación de la Ley de Organización Judicial se ha incorporado al Poder Judicial los Juzgados de trabajo y Seguridad Social, se han creado los juzgados de Partido del Menor de Minería y Administrativa, que sustituyen a los superintendentes de minas, a los tribunales de la Contraloría y Tribunal Fiscal de la Nación respectivamente (Decker 94:165)

Asimismo la promulgación de Ley de Organización Judicial derogó artículos del anterior código tributario por no adecuarse a la estructura del poder judicial, la derogación se refería fundamentalmente a aspectos importantes del procedimiento contencioso tributario que normaban los informes técnicos, plazos, trámites de recursos de apelación, etc., creando varios vacíos legales en cuanto al procedimiento contencioso tributario que difícilmente pudieron ser llenados con otras leyes, por tratarse de procedimientos especiales, motivo por el cual se hizo necesario contar con un nuevo código tributario que lo reemplace.

### **2.7. Régimen de Impugnación en el Actual Código.**

El Código Tributario Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, en cuanto a la impugnación de los actos de la Administración tributaria, antes de la declaratoria de inconstitucionalidad el Código Tributario garantizaba el debido proceso al contribuyente en sede jurisdiccional o judicial, reconociendo las competencias de la Corte Suprema para resolver mediante sentencia, las impugnaciones efectuadas contra las Resoluciones administrativas dictadas por el Superintendente Tributario General de conformidad al Art. 118 inc. 7) de la C.P.E., que establece como atribución de la Corte Suprema, "Resolver las causas contenciosas que resulten de los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo y las demandas contencioso-administrativas a las que dieren lugar las resoluciones del mismo". Así también reconocía en sede administrativa los Recursos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria garantizando de esta manera el debido proceso tanto Administrativo como judicial.

El Código Tributario en los Arts. 68 inc. 6), 7) y 10), art. 69, 74, 77, 131, 143, 144, 145 y 147 se establece como derechos del Sujeto Pasivo, debido proceso, a conocer el estado de la tramitación a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulan; a formular y aportar todo tipo de pruebas y alegatos; a ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido por el art 16 de la Constitución Política del Estado; la presunción de inocencia a que tienen derecho todos los sujetos pasivos y/o terceros responsables, estableciendo que mientras la administración Tributaria no pruebe en debido proceso lo contrario, se presume el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo o tercero responsable

Actualmente los recursos admisibles que podrán interponerse son: El Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional y si la resolución de esta, no le satisface puede interponer el recursos jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General, otorgando a la administración tributaria excesivas prerrogativas que alteran el principio de igualdad de las partes en las relaciones jurídicas entre fisco y contribuyente.

La superintendencia es una entidad autárquica encargada de conocer y resolver las impugnaciones de los contribuyentes contra los actos definitivos de carácter particular emitidos por la administración tributaria. Fue creada como parte del Poder ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional (Art. 131 del CTB).

Art. 131                    **(Recursos Admisibles).** Contra los actos de la administración tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada en los casos, forma y plazo que se establece en el presente título. Contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada solamente cabe el recurso jerárquico, que se tramitará conforme al procedimiento que establece este código. Ambos recursos se interpondrán ante las autoridades competentes de la Superintendencia tributaria que se crea por mandato de esta norma legal.

La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tiene efecto suspensivo

La vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia.

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la administración tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las mismas dentro de los 90 días siguientes.

Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los 90 días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la administración tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga.

El tribunal constitucional mediante Auto Constitucional 0009/2004-ECA declara la inconstitucionalidad y deroga el Art. 131 párrafo 2 y por contradicción el párrafo 3 del mismo artículo que dispone:

Art. 131- 2) y 3) La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tiene efecto suspensivo

La vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia.

Asimismo declara también la inconstitucionalidad de las siguientes disposiciones: Arts. 139.c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTb), con los efectos previstos por el art. 58-III LTC; es decir que los artículos declarados inconstitucionales, serán derogados.

El Art. 139 esta referido a las Atribuciones y Funciones del Superintendente Tributario General que tiene como una de atribucion y funcion la de:

Art. 139, inc. C) Conocer y resolver la Revisión Extraordinaria conforme a lo establecido en este código

El Art. 145 del Código Tributario se refiere a la Revisión Extraordinaria de los Actos Administrativos firmes permitida al máximo ejecutivo de la Administración Tributaria y de las Superintendencias para la revisión solicitada ya sea de oficio o a petición de parte. La disposición fue declarada inconstitucional y derogada mediante AUTO CONSTITUCIONAL 0009/2004-ECA. El mismo dispone lo siguiente:

Art. 145.

**(Revisión Extraordinaria).**

- I. Únicamente por medio de su máxima autoridad ejecutiva, la administración tributaria y las Superintendencia podrán revisar de oficio o a instancia de parte, dentro del plazo de dos años, sus actos administrativos firmes en los siguientes supuestos:
  1. Cuando existe error de identidad en las personas.
  2. Cuando después de dictado el acto de recobren o descubran documentos decisivos detenidos por fuerza mayor o por obra de las parte a favor de la cual se hubiera dictado el acto, previa sentencia declarativa de estos hechos y ejecutoriada.
  3. Cuando dichos actos tengan como base documentos declarados falsos por sentencia judicial ejecutoriada o bien cuando su falsedad se desconocía al momento de su dictado.
  4. Cuando dichos actos se hubieran dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra acción delictiva y se haya declarado así en sentencia judicial ejecutoriada.
- II. La Resolución que se emita declarará la nulidad del acto revisado o su anulabilidad total o parcial.
- III. La declaratoria de nulidad o anulabilidad total o parcial del acto o resolución, cuando corresponda, deberá emitirse en un plazo máximo de sesenta (60) días a contar desde la presentación de la solicitud del interesado cuando sea a instancia de parte, en mérito a pruebas que la acrediten.
- IV. Ante la declaración de nulidad o anulabilidad total o parcial del acto o resolución, la Administración Tributaria o el Superintendente deberá emitir, según corresponda, un nuevo acto o resolución que corrija al anterior, procediendo contra este nuevo, los Recursos Administrativos previstos en este Título.

El Art. 146 se refiere al procedimiento en el Recurso de Alzada y Jerárquico de la siguiente manera:

Art. 146

**(Reglamentación).** Los procedimientos de los Recursos de Alzada y Jerárquico se sujetarán a los plazos, términos, condiciones, requisitos y forma dispuestos por Decreto Supremo Reglamentario.

El Art. 147 referido al Proceso Contencioso Administrativo

Art. 147

**(Proceso Contencioso Administrativo).**

Conforme a la atribución Séptima del párrafo I del Art. 118 de la Constitución Política del Estado, el proceso contencioso administrativo contra la Resolución que resuelva el Recurso Jerárquico será conocido por la Corte Suprema de Justicia sujetándose al trámite contenido en el Código de Procedimiento Civil y se resolverá por las siguientes causales:

Cuando la autoridad que emitió la resolución que resuelve el Recursos Jerárquico carezca de competencia en razón de la materia o del territorio.

Cuando en el trámite administrativo se hubiere omitido alguna formalidad esencial dispuesto por Ley.

Cuando la Resolución impugnada contenga violación interpretación errónea o aplicación indebida de la Ley.

Cuando la Resolución contuviere disposiciones contradictorias.

Cuando en la apreciación de pruebas se hubiere incurrido en error de derecho o en error de hecho, debiendo en este último caso evidenciarse el error por documentos o actos auténtico que demostraren la equivocación manifiesta del Superintendente Tributario General.

Si el fallo judicial que resuelve el Proceso Contencioso Administrativo fuera favorable al demandante, la Administración Tributaria en ejecución de sentencia reembolsará, dentro los veinte 20 días siguientes al de su notificación, previa cuantificación del importe, el monto total pagado o el costo de la garantía aportada para suspender la ejecución de la deuda tributaria. Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte proporcional del pago realizado o del costo de la referida garantía.

Las cantidades reembolsadas serán actualizadas conforme al art. 47 de éste código, aplicando la tasa de interés activa promedio para Unidades de Fomentos de la Vivienda, desde la fecha en que se realizó el pago o se incurrió en el costo de la garantía, hasta la fecha en que se notificó a la Administración Tributaria con el fallo judicial firme. En caso de incumplirse el plazo para efectuar el reembolso, la tasa de interés se aplicará hasta el día en que efectivamente se realice el mismo.

El Art 58 Párrafo III de la Ley del Tribunal Constitucional dispone:

Art.58, III La sentencia que declare la inconstitucionalidad parcial de la norma legal impugnada, tendrá efecto derogatorio de los artículos sobre los que hubiera recaído la declaratoria de inconstitucionalidad y seguirán vigentes las restantes.

La Ley de Organización Judicial Ley No. 1455 dispone:

Art. 157, (Competencia).- Los jueces en materia administrativa, coactiva, fiscal y tributaria tendrán competencia para:

a) Obligaciones con el Estado. ....

b) "Obligaciones Tributarias".

1. Conocer y decidir, en primera instancia de los procesos contencioso tributarios por demandas originales en los actos que determinan tributos y en general de las relaciones jurídicas emergentes de la aplicación de las leyes tributarias.

2. Conocer y decidir en primera instancia de las resoluciones administrativas dictadas por el órgano recaudador en las de repetición que puedan seguir los contribuyentes o

responsables para obtener la restitución de pagos indebidos al fisco por concepto de tributos, intereses o multas conforme al Código Tributario.

3. Ejecutar las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada pronunciadas en materia contenciosa tributaria, conforme al Código Tributario.
4. Ejecutar, a solicitud de la administración de la Renta de los órganos administrativos respectivos de derecho público, las notas de cargo ejecutoriadas por las obligaciones tributarias de procesos administrativos concluidos, que no hubieran sido pagadas, disponiendo las sanciones establecidas en el Código Tributario.

LA SENTENCIA CONSTITUCIONAL 0018/2004 declara inconstitucional el Art. 107 inc. I, y la Disposición final primera de la Ley 2492 Código Tributario. Las mismas disponen lo siguiente:

Art. 107, inc. I **(Naturaleza de la Ejecución Tributaria)**. I. La ejecución tributaria, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial será exclusivamente administrativa, debiendo la Administración tributaria conocer todos sus incidentes, conforme al procedimiento descrito en la presente sección.

La disposición final primera señala lo siguiente:

PRIMERA A la vigencia del presente Código quedará derogado el literal B) del artículo 157 de la Ley No. 1455, de 18 de febrero de 1993, Ley de Organización Judicial.

Como se observa se han suprimido institutos jurídicos como los tribunales de justicia tributaria que garantizaban la tutela judicial efectiva o el debido proceso, afectando el derecho de defensa y patrimonio del contribuyente.

## **2.8. MARCO CONCEPTUAL.**

**ACCION CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVA** presupone la existencia de un "Derecho Objetivo" en el cual fundarse para la defensa de un "Derecho Subjetivo" afectado del contribuyente por la Administración.

**ACCIÓN DE REPETICIÓN.**- Es el procedimiento que utilizan los contribuyentes o responsables para reclamar la devolución de pagos indebidos al Fisco por concepto de tributos, intereses o multas pecuniarias.

**ACTA DE INFRACCIÓN.**- Documento labrado durante una inspección, en el que se detallan las infracciones advertidas.

**ADEUDO TRIBUTARIO.-** Monto que se debe al Fisco por tributos, mantenimiento de valor, intereses, multas y otros recargos si existiesen, cuyo pago constituye una obligación firme y legalmente exigible cuando tiene ejecutoria.

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-** El Servicio Nacional de Impuestos Internos, dependiente del Ministerio de Hacienda, es responsable de controlar y administrar los tributos fiscales internos en el país.

**ANOTACIÓN PREVENTIVA.-** Inscripción preventiva de bienes sujetos a registro (inmuebles y vehículos), que efectúa la Administración Tributaria, como una medida precautoria en el cobro coactivo.

**APELACIÓN.** Interposición, que se realiza ante el juez a quo; admisión, que decide ese mismo juez, analizando si el recurso cumple todos los requisitos formales exigidos por la ley, sin entrar a valorar el fondo y fundamentos del mismo; y la substanciación, que ya se realiza ante el juez ad quem, y en la que el apelante se persona ante él dando lugar al comienzo del procedimiento de apelación con el propósito de que se revoque la anterior sentencia y se sustituya por otra favorable para sus intereses.

**ARRAIGO.-** Mandamiento emitido por autoridad competente, que imposibilita al deudor salir del país, para que pueda afrontar su responsabilidad en procesos pendientes o derivados de un juicio.

**CLAUSURA.-** Cierre y precintado de local o negocio, sanción que se impone por la no emisión de facturas o como medida precautoria en el cobro coactivo de un adeudo tributario.

**COBRO COACTIVO.-** Es el trámite de cobro compulsivo determinado por autoridad competente, que se efectúa sobre una deuda

**CONSULTAS TRIBUTARIAS.-** Procedimiento establecido en el Código Tributario para que quien tuviera un interés personal y directo, pueda consultar

sobre temas impositivos controvertibles y sobre la correcta aplicación de la norma legal correspondiente, ante la Dirección Distrital respectiva.

**CONTENCIOSO TRIBUTARIO.**- Demanda que interpone el contribuyente por la vía contenciosa; proceso que se sustancia en el Juzgado de Partido en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria.

**DEBIDO PROCESO.**- Conlleva elementos esenciales así la Coonvención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica dispone: "Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por ley... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier género".

**DEFRAUDACIÓN.**- Delito tributario en que incurre el que mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce en error al Fisco, del que resulte para sí o un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción.

**DEROGACIÓN.**- En sentido estricto: dejar parcialmente sin efecto una Ley. Anulación, abolición o revocación de alguna disposición legal. Puede ser expresa, cuando otra Ley lo manifieste claramente, o tácita cuando hay una Ley posterior contraria.

**EMBARGO.**- Medida precautoria que adopta la Autoridad Administrativa, consiste en la ocupación, aprehensión o retención de bienes, por existir un adeudo, para asegurar la satisfacción de la obligación que haya contraído la persona.

**EVASIÓN.**- Infracción tributaria en la que incurre quien mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

**EXCLUSIÓN.**- Que no está contemplado en el objeto del impuesto.

**EXENCIÓN.-** Es la dispensa de la obligación tributaria establecida por Ley, previo cumplimiento de los requisitos fijados por la norma legal.

**EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-** Acto jurídico mediante el cual se pone fin a una obligación tributaria. Las causas de la extinción pueden ser pago, compensación, confusión, condonación o remisión y prescripción.

**FISCALIZACIÓN.-** Revisión, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, efectuado por la Administración Tributaria.

**FISCO.-** Hacienda Pública, Tesoro General. Por extensión, sinónimo de Estado o autoridad pública en materia económica.

**HECHO GENERADOR.-** Es la acción o situación expresamente determinada por Ley para tipificar un tributo y cuya realización define el nacimiento de la obligación tributaria.

**HECHO IMPONIBLE.-** Hecho previsto por la Ley del cual nace una obligación tributaria concreta.

**IMPUESTO DETERMINADO.-** Monto que se debe pagar al Fisco, luego del cálculo efectuado.

**IMPUESTO.-** Contribución, gravamen o carga. Tributo determinado por Ley, que se paga casi siempre en dinero y por cuyo pago no existe una contraprestación tangible.

**MANTENIMIENTO DE VALOR.-** Es el cálculo en función a la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense con respecto al boliviano, ocurrida entre la fecha de vencimiento de una obligación tributaria y el pago efectivo de la misma.

**MORA.-** Incurre en mora el que paga el tributo después de la fecha establecida al efecto o después de la fecha de la prórroga.

**MULTA POR DEBERES FORMALES.-** Sanción establecida por Ley, por incumplimiento de ciertos requisitos establecidos por el Código Tributario y otras disposiciones legales.

**NOTIFICACIÓN.-** Diligencia mediante la cuál se informa o da a conocer al contribuyente acerca de un acto administrativo relacionado con una obligación tributaria, en cualquiera de las formas siguientes: personalmente, por correo, por cédula y por edicto.

**OBJETO.-** En materia imponible, es el soporte material de la imposición sobre el que recae un impuesto.

**OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-** Vínculo entre el acreedor llamado sujeto activo y el deudor, llamado sujeto pasivo, cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación tributaria, coactivamente exigible.

**PAGO DE IMPUESTOS.-** Acto de cancelar el monto que se adeuda por concepto de pago de un tributo fiscal.

**PERSONA JURÍDICA.-** Es la formada por la asociación de varias personas naturales en un organismo o sociedad, la que es identificada con una razón social mediante instrumento público, a la que la Ley la reconoce como sujeto de derecho y le faculta a contraer obligaciones civiles y comerciales.

**PERSONA NATURAL.-** Es aquel ciudadano identificado con su nombre y apellido, titular de derechos y obligaciones.

**PLAZO.-** Lapso en el cuál se deben presentar descargos, cumplir obligaciones o pagar adeudos.

**PLIEGO DE CARGO.-** Documento mediante el que se ejecuta el cobro coactivo de los montos líquidos y legalmente exigibles.

**PRESCRIPCIÓN.-** Forma de extinción de la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, que es de cinco años, a partir del 1ro de enero del año

siguiente al que se cometió la infracción . Cumplido el término de prescripción, la Administración Tributaria no podrá ejercer acción sobre la obligación impositiva.

**PROCESO.** Institución jurídica, regulada por el Derecho procesal, mediante la cual los órganos a los que el Estado tiene encomendada la función jurisdiccional resuelven los diferentes conflictos de intereses relevantes en el plano jurídico que se producen en cualquier forma de convivencia humana. El propio carácter social de la persona lleva consigo la existencia de una conflictividad entre los miembros de la sociedad que debe ser regulada por el Derecho. Cuando las personas que han generado el conflicto no lo resuelven de forma voluntaria (a través de un arreglo amistoso o transacción, o por medio del sometimiento al arbitraje), se hace necesaria su regulación coactiva que se lleva a cabo a través del proceso

El proceso se compone de una pluralidad de actos encadenados entre sí, de modo que los actos anteriores justifican y son requisito de validez de los posteriores. Este encadenamiento se denomina procedimiento. El proceso civil comienza con la demanda, en la que el demandante expone los hechos y los argumentos jurídicos en los que basa su pretensión. A la demanda contesta el demandado, oposición, si ocurre lo contrario, en cuyo caso formulará excepciones, es decir, argumentos que tienden a contrarrestar o quitar eficacia a lo que el demandante propone; por último, cabe la reconvención, que supone que el demandado se convierte a su vez en demandante y contesta a la demanda planteando a su vez otra demanda contra la parte opuesta. A continuación viene la fase probatoria, en la que cada una de las partes propone las pruebas que se quiera hacer valer (confesión, testimonio, pericia, documento, inspección ocular del juez y prueba de presunciones). El procedimiento termina con la sentencia, que dará la razón a quien la tenga y se pronunciará también sobre quién tiene que soportar las costas del procedimiento. El litigante que no queda satisfecho con la resolución judicial tiene abierta la posibilidad de formular recursos contra la sentencia.

**RECURRIR.-** Para que una decisión judicial se pueda recurrir en apelación son requisitos: que la resolución sea recurrible (lo cual es regla general salvo expresa previsión legal en contra); que la resolución recurrida haya ocasionado perjuicio al ahora recurrente, porque es total o parcialmente desfavorable a sus pretensiones (no sería recurrible una resolución por quien ha visto admitidas todas sus pretensiones por olvido o negligencia), y que no hayan transcurrido los plazos que la ley concede para recurrir, pues de lo contrario la sentencia pasaría a ser firme.

**RECURSO DE REVOCATORIA.-** Instancia otorgada por el Código Tributario para recurrir contra una determinación o una decisión de la Administración Tributaria, ante la que se plantea el recurso y es resuelto en primera instancia por la misma autoridad, elevándose en segunda instancia en recurso jerárquico ante la autoridad superior.

**RECURSO.-** Acto procesal por medio del cual la parte de un proceso o juicio considerando perjudicial, la resolución, definitiva o de trámite que le afecta, solicita un nuevo examen de los hechos o del derecho aplicable para que sea sustituida por otra que le pueda favorecer. Existen distintos tipos de recursos según se trate de un proceso civil o penal; en el orden administrativo, según se trate de procedimiento sancionador o revisor en materia administrativa o tributaria. Pero en general pueden reducirse a los recursos que se presentan contra resoluciones de trámite (denominados de reposición), reforma o queja, que se presentan ante la misma autoridad que dictó el acto judicial o administrativo, o aquellos que resuelven un asunto con carácter definitivo o los que recayendo en un simple trámite producen un estado de indefensión de la parte interesada o le privan de un derecho en el curso de su tramitación; en este supuesto, aun presentándose la mayoría de las veces ante la autoridad que dictó el acto, estos recursos se resuelven por una autoridad superior a través de la vía de apelación, donde se revisan de nuevo las actuaciones, o por medio de la vía de casación o anulación en que sólo se accede al estudio de motivos

marcados por la ley. Los primeros son resueltos por autoridades de nivel intermedio, mientras que los últimos se resuelven por las más altas instancias en la jurisdicción, tribunales supremos, o en el orden administrativo, tribunales centrales, ministros entre otros cargos de la función pública. La diferencia fundamental es que mientras en los tribunales judiciales no cabe acudir a una autoridad superior, excepto en los casos de anticonstitucionalidad que afectan a un Tribunal Constitucional, en los Estados que forman parte de una comunidad de naciones cabe recurso ante un tribunal internacional de Justicia que será establecido por el convenio que corresponda y haya sido firmado por el Estado en cuyo territorio se hayan producido los hechos.

**RESOLUCIÓN DETERMINATIVA.**- Luego de la notificación con la vista de cargo y transcurridos 20 días para la presentación de descargos o el pago correspondiente, se dicta la resolución determinativa dentro del plazo de 30 días, computables a partir del vencimiento del término de prueba. Esto significa el fin de la etapa de determinación y el mismo es un resumen de todo el proceso administrativo para la determinación del adeudo, incluyendo la multa, por la conducta del contribuyente.

**RESOLUCIÓN.**- Acto por el cual la Administración Tributaria se pronuncia sobre una situación planteada.

**RETENCIÓN DE FONDOS.**- Medida precautoria, mediante la cual se notifica a la Superintendencia de Bancos, que se proceda a la retención de fondos del contribuyente deudor al Fisco.

**REVOCATORIA.** Tiene por objeto restablecer la legalidad vulnerada por el acto cuando afecta a los requisitos esenciales que éste debe reunir.

**SUJETO ACTIVO.**- Es el ente acreedor del tributo. (Servicio de Impuestos, Alcaldías, etc.).

**SUJETO PASIVO.**- Persona natural o jurídica obligada por Ley al pago del impuesto, sea en calidad de contribuyente o responsable

**TRIBUTO.-** Prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos son impuestos, tasas y contribuciones Especiales.

### III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

#### 3.1. Conclusiones.

3. Mientras no se modifique el Código tributario en lo que respecta al Proceso Contencioso Tributario existirán vacíos jurídicos, que conculquen el derecho a la defensa que toda persona tiene para que se de el debido proceso establecido dentro de la Constitución Política del Estado.
4. Al derogar las disposiciones, se ha excluido de manera injustificada las atribuciones del juez o tribunal de justicia o jurisdicción ordinaria, que por exclusividad son los que deben juzgar, con lo que se ha vulnerado el derecho a la defensa, el derecho al debido proceso (que necesariamente debe ser judicial) y, el principio de unidad jurisdiccional establecido en la Ley fundamental.
5. El proceso contencioso tributario tiene una finalidad esencialmente pública ya que el interés protegido tiene relación o esta identificado con la participación totalitaria de la ciudadanía en la gestión financiera del Estado. Por ello a fin de lograrse una buena administración de justicia que determine en forma justa e inequívoca la verdadera situación impositiva del contribuyente se requiere contar con un procedimiento contencioso tributario claro ágil y confiable, que lleve al juez a descubrir la verdad de los hechos.
6. La jurisdicción contenciosos tributario fue concebido con la intención de dotar al contribuyente de un órgano que conozca la impugnación de los actos administrativos garantizando la total independencia con relación a la administración activa, evitando la situación que anteriormente se presentaba en los medios de impugnación que eran ejercitados ante la administración

tributaria la que reunía en si misma las condiciones de juez y parte a fin de evitar injusticias en la determinación de tributos.

7. Este control jurisdiccional sobre la administración en nuestro tiempo se produce por la conveniencia de que sean los tribunales ordinarios o especiales quienes ejerzan el control de la legalidad de los actos de imposición del estado y de los entes públicos con potestad tributaria.

### **3.2. Recomendaciones.**

- a) Debe elaborarse un Código Tributarios que procedimentalmente contemple todos los aspectos procesales de este tipo de acción, referido a la impugnación de los actos administrativos por parte del contribuyente.
- b) Para una buena administración de justicia es necesario una correcta aplicación de las normas tributarias que crean impuestos. Por tanto corresponde en relación de ambas crear un marco jurídico apropiado que de manera clara y puntual establezca el procedimiento a seguirse en los casos de impugnación a los actos de la administración tributaria.
- c) Por tanto se debe proceder a modificar y normar el proceso de impugnación de los actos administrativos, por los vacíos legales emergentes de la inconstitucionalidad por el que se ha excluido de manera injustificada las atribuciones del juez o tribunal de justicia o jurisdicción ordinaria, vulnerándose el derecho a la defensa y el derecho al debido proceso. Por tanto el Código tributario debe ser reformado en cuanto al Procedimiento Contencioso tributario e incorporar nuevamente este procedimiento con normas claras y precisas que regulen este trámite, afín de lograr una administración de justicia adecuada, esta reforma debe llevarse dentro de los marcos de la realidad boliviana y los principios procesales tributarios.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ALSINA, H. "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial", EJEA, Bs. As., 1963
2. AUBERT, A. y DUDIF, F. "Historia Dinámica", Edit. Kapeluz, Argentina,
3. BENITEZ RIVAS, Alfredo. "Compendio de Derecho Financiero Boliviano" Tomo I, La Paz - Bolivia, 1988.
4. COUTURE, Eduardo. "Fundamentos de Derecho procesal Civil", Edit. Depalma., Bs.As, Argentina, 1966.
5. DECKER MORALES, Guillen. "Comentarios y Concordancias - Crítica y Doctrina de la Ley de Organización Judicial", Rosalnes, Cochabamba - Bolivia, 1994.
6. DROMI, José Roberto. "El Poder Judicial", Tercera edición Edit., Mendoza, Argentina, 1984.
7. FONRUOGE, Giuliani. "Derecho Financiero" Tomos I y III, Edit. Depalma Bs.As., 1973
8. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. "Código Tributario Ley No. 1340 de 28 de marzo de 1992", La Paz - Bolivia, 1992.
9. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. "Constitución Política del Estado- Ley 2650 de 13 de abril de 2004", La Paz - Bolivia, 2004.
10. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. "Decreto Supremo No. 27350 de 2 de febrero de 2004 - Reglamento Recurso de Alzada y Jerárquico", La Paz - Bolivia, 2004.
11. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA. "Ley del Tribunal Constitucional y Reglamentos de procedimientos constitucionales ", La Paz - Bolivia, 1998 - 1999.

12. JARACH, Dino. "**Curso Superior de Derecho Tributario**". Tomo I, Edit., Depalma, Bs. As., Argentina 1980.
13. GORDILLO A. "**Tratado de Derecho Administrativo**" Edit. EJEAs Bs.As 1975.
14. MORALES GUILLEN, Carlos. "**Código de Procedimiento Civil**", Edit. Gisberth, La Paz Bolivia, 1991
15. OEA / BID Secretaria General. "**Modelo Código Tributario - Programa Conjunto de tributación**", OEA, Washington 1968.
16. OMEBA. "**Enciclopedia Jurídica Omeba**" Edit. Bibliográfica Omeba Bs. As., 1984.
17. PALACIOS L. "**Manual de Derecho Procesal Civil**", Tomo I, Cuarta edición Bs.As., 1973
18. SERRANO TORRICO, Servando. "**Código Tributario**", Edit. Serrano, Cochabamba Bolivia, 1984.
19. U.P.S. "**Código Tributario Boliviano Ley 2492 de 2 de agosto de 2003**", Edit. U.P.S., La Paz - Bolivia, 2003.

**PÁGINA WEB:**

WWW.altavista.com.

WWW.tribunalconstitucional.gov.bo.

WWW.comunicafé.gov.bo.

WWW.ciat.org.

WWW.impuestos.gob.bo.