

# UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

CARRERA DE DERECHO

TRABAJO DIRIGIDO



## MONOGRAFÍA

**“EL ARTÍCULO 131 DE LA LEY 2492 VULNERA DERECHOS  
CONSTITUCIONALES EN EL MOMENTO DE LA EJECUCIÓN DE LA  
RESOLUCIÓN JERÁRQUICA AL EXIGIR GARANTÍAS PARA  
IMPEDIR SU EJECUCIÓN”**

**TUTOR** : Dr. NELSON TAPIA FLORES  
**POSTULANTE** : DALCY GRACE TORREZ CALDERON

La Paz - Bolivia

2022

## **AGRADECIMIENTOS**

*A mi familia y amigos, por apoyarme incondicionalmente para no darme por vencida jamás y culminar mi carrera universitaria.*

## **DEDICATORIA**

*Dedico esta Monografía a mi familia  
quienes me apoyaron todo el tiempo.*

*A mis dos hijas Valentina y Luciana quienes  
son la luz de mi vida y me dan la fuerza de  
seguir adelante todos los días.*

## RESUMEN

*El Artículo 323 de la Constitución Política del Estado, determina que la Política Fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.*

*El régimen legal del sistema tributario aplicable a las personas naturales y jurídicas, sometidas a la potestad tributaria del Estado, en la imposición y recaudación de tributos es regulado por la Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano.*

*El Decreto Supremo N° 27310, de 9 de enero de 2004, reglamenta la Ley N° 2492, regula su aplicación operativa por las administraciones tributarias del nivel central del Estado y de las entidades territoriales autónomas.*

*La Sentencia Constitucional N° 009/2004 de 28 de enero, Declara: 1° La Inconstitucionalidad: 1) por omisión normativa del art. 131 y 2) por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139.c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTB), con los efectos previstos por el art. 58- III LTC; 2° La constitucionalidad de los arts. 139.b), 140.a) y b), 143 y 144 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTB), en el marco de la interpretación constitucional expresada en los fundamentos de esta sentencia, por previsión expresa del art. 58-V LTC.*

*La Ley N° 812, de 30 de junio de 2016, realiza modificaciones a la Ley N° 2492, en cuanto a la deuda tributaria, notificaciones, arrepentimiento eficaz y reducción de sanciones en materia de ilícitos tributarios, sin embargo aún continua vigente el artículo 131 de la Ley N° 2492. En este sentido se realiza la presente investigación con el objetivo de analizar el artículo 131 del Código Tributario ya que el mismo vulnera derechos constitucionales fundamentales al momento de exigir garantías para impedir la ejecución de la Resolución Jerárquica.*

**Palabras clave:** Ley 2492, Vulneración de derechos constitucionales, Ejecución de la resolución jerárquica, Garantías.

## INTRODUCCIÓN

La justicia administrativa se materializa a través de la vía de impugnación en sede administrativa, recursos de Revocatoria o Alzada y Recurso Jerárquico, su agotamiento abre la impugnación judicial a través del proceso contencioso-administrativo; respecto a la vía de impugnación administrativa está vigente desde 23 de julio de 2003 la Ley del Procedimiento Administrativo (Ley N° 2341 de 23 de abril de 2002).

Sin embargo, la impugnación judicial (Proceso Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario) es una regulación pendiente, y el contribuyente debe deambular en una maraña de normas, entre derogadas, repuestas y nuevamente puestas en vigencia, buscando tutela judicial en sus cotidianas relaciones con la Autoridad de Impugnación Tributaria.

En otras palabras existe un desajuste procedimental tributario puesto que a casi dos décadas de las Sentencias Constitucionales N° 0009/2004 de 28/01/2004; 0018/2004 de marzo 2004 y 0076/2004 de 16/07/2004; como consecuencia de 3 Sentencias Constitucionales pronunciadas el año 2004 se produjo un desajuste procedimental institucional que no ha sido recompuesto hasta la fecha. Declararon inconstitucional por omisión normativa el Art. 131 del Código Tributario Boliviano (CTB Ley N° 2492 de 02/08/2003), que modificó el sistema de protección de tutela administrativa y judicial del contribuyente previsto en el derogado Código Tributario (Ley N° 1340), eliminando el sistema de tutela paralela, alternativo y excluyente por el de tutela mixta, es decir, primero agotamiento de la vía administrativa a través de los recursos de Alzada y Jerárquico, para posteriormente acudir a la vía jurisdiccional a través del proceso contencioso administrativo ante la Tribunal Supremo de Justicia. Por el mismo motivo y al ser conexas se declaró también inconstitucional el artículo 147, además, inconstitucionales por contradicción los artículos 131 tercer párrafo, 139 inc. c), 141, 145, 146 y 147 del indicado Código.

La Sentencia Constitucional 0076/2004 de 16/07/2004 el Tribunal Constitucional Declara la constitucionalidad de la Disposición Final Novena del CTB con vigencia temporal de un año a partir de la fecha de la citación con esta Sentencia y exhorta al Poder Legislativo para que en dicho plazo subsane el vacío legal inherente a la ausencia de un procedimiento contencioso tributario, bajo conminatoria en caso de incumplimiento, de que la indicada disposición quedará expulsada del ordenamiento jurídico nacional, en lo que respecta a la abrogatoria del procedimiento contencioso tributario establecido en el Título VI, arts. 214 a 302 del CTB.

Entendiendo la ratio de las referidas SS.CC., el Presidente de la República, Dr. Eduardo Rodríguez Veltzé, promulgo la Ley N° 3092 de 7 julio de 2005 y otorgó jurisdicción plena al régimen recursivo en sede administrativa; a su vez, la extinta Corte Suprema de Justicia, ante el silencio del Poder Legislativo, y cumpliendo la Ley N° 3092 hizo el mayor esfuerzo para cumplir en 60 días, bajo la dirección del Ministro Presidente de la Sala Social y Administrativa originando el Proyecto Código Contencioso Administrativo-Tributario, que la Cámara de Diputados lo inscribió como: Anteproyecto de Ley No. 378/05-06, habiéndose discutido/ explicado con los parlamentarios de la Comisión de Justicia y logrado su aprobación. Lamentablemente el Congreso Nacional concluyó su gestión en la Legislatura 2006 y sólo quedó en proyecto.

En este sentido, la presente investigación tiene por objetivo: Analizar el artículo 131 del Código Tributario ya que el mismo vulnera derechos constitucionales fundamentales al momento de exigir garantías para impedir la ejecución de la Resolución Jerárquica. Para lo cual la monografía se ha estructurado de la siguiente forma:

El Capítulo I se refiere al Diseño Metodológico en el que se establece la identificación y formulación del problema, así como la justificación y delimitación del

tema, posteriormente se expresa los objetivos, técnicas y métodos de la investigación.

El Capítulo II estudia los marcos como ser marco histórico referencial, marco teórico, marco conceptual y marco jurídico.

El Capítulo III es el marco referencia en el que se conoce los antecedentes, funciones y organización de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT).

El Capítulo IV son las conclusiones y recomendaciones, es este capítulo se expresan las conclusiones arribadas después de realizar la investigación y están en función a los objetivos planteados en el capítulo I, así mismo las recomendaciones son muy importantes de considerar.

## Tabla de contenido

	Pág.
AGRADECIMIENTOS .....	i
DEDICATORIA .....	ii
RESUMEN .....	iii
INTRODUCCIÓN .....	iv
CAPITULO I .....	1
DISEÑO METODOLÓGICO .....	1
1.1. Identificación del problema .....	1
1.2. Formulación del problema .....	1
1.3. Justificación del tema .....	2
1.3.1. Justificación Práctica .....	3
1.4. Delimitación .....	3
1.4.1. Delimitación Temática .....	3
1.4.2. Espacial .....	4
1.4.3. Temporal .....	5
1.5. Objetivos .....	5
1.5.1. Generales .....	5
1.5.2. Específicos .....	5
1.6. Técnicas de investigación a utilizarse .....	5
1.6.1. Revisión documental .....	6
1.7. Métodos a utilizarse en la investigación .....	6
1.7.1. Método deductivo .....	6
1.7.2. Método Dogmático Jurídico .....	7
1.7.3. Método Histórico - Lógico .....	7
CAPITULO II .....	8
MARCOS .....	8
2.1. Marco Histórico Referencial .....	8
2.1.1. Breve historia de la Ley N° 2492 .....	8
2.1.2. Artículo 131 de la Ley N° 2492 .....	12
2.2. Marco Teórico .....	14
2.2.1. Regla del <i>solve et repete</i> .....	14
2.2.2. El artículo 131 de la Ley N° 2492 y su similitud con el <i>solve et repete</i> .....	15
2.2.3. Bloque de constitucionalidad .....	16
2.2.6. Catalogación de derechos constitucionales vulnerados por el artículo 131 de la Ley N° 2492 .....	21
2.2.6.1. El derecho de acceso a la justicia .....	22
2.2.6.2. El derecho a la defensa .....	24
2.2.6.3. El derecho a la igualdad procesal de las partes .....	25
2.2.6.4. El derecho a la impugnación .....	25
2.2.6.5. Análisis de los derechos constitucionales vulnerados por el artículo 131 de la Ley N° 2492 .....	27
2.3. Marco Conceptual .....	29
2.3.1. Sujeto Activo .....	29
2.3.2. Sujeto Pasivo .....	29
2.3.3. Contribuyente .....	29

2.3.4. Tributo .....	30
2.3.5. Recurso de Alzada .....	30
2.3.6. Recurso Jerárquico.....	30
2.3.7. Garantías.....	30
2.3.8. Administración tributaria .....	30
2.4. Marco Jurídico .....	31
2.4.1. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia .....	31
2.4.2. Instrumentos Internacionales .....	36
2.4.2.1. Declaración Universal de los Derechos Humanos .....	37
2.4.2.2. Convención Americana de Derechos Humanos Pacto de San José ..	37
2.4.2.3. Declaración Americana de los Derechos del Hombre .....	40
2.4.2.4. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.....	41
2.4.3. Sentencia Constitucional N° 009/2004 de 28 de enero .....	41
2.4.4. Sentencia Constitucional N° 018/2004 de 02 de marzo .....	42
2.4.5. Sentencia Constitucional N° 0042/2004 de 22 de abril.....	42
2.4.6. Sentencia Constitucional N° 0287/2011-R de 29 de marzo.....	42
2.4.7. Sentencia Constitucional N° 2170/2013 de 21 de noviembre.....	43
2.4.8. Sentencia Constitucional N° 0967/2014 de 23 de mayo.....	49
2.4.9. Sentencia Constitucional N° 0897/2018-S3 de 10 de agosto .....	50
2.4.10. Ley N° 2492; Código Tributario Boliviano.....	52
2.4.11. Código Procesal Civil.....	53
2.4.12. Ley N° 620 .....	53
2.2.13. Resoluciones Normativas .....	56
CAPITULO III.....	57
MARCO REFERENCIAL.....	57
3.1. Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) .....	57
3.1.1. Antecedentes de la AIT.....	57
3.1.2. Funciones de la AIT .....	57
3.1.3. Organización de la AIT .....	58
CAPITULO IV.....	59
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	59
4.1. Conclusiones .....	59
4.2. Recomendaciones .....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	65
ANEXOS.....	68

## ÍNDICE DE TABLAS

Pág.

Tabla N° 1 Comparación entre <i>solvo et repete</i> y garantías del artículo 131 de la Ley N° 2492 .....	68
Tabla N° 2 Comparación entre Procedimiento Contencioso Administrativo y Procedimiento del Contencioso Tributario .....	69

# CAPITULO I

## DISEÑO METODOLÓGICO

### 1.1. Identificación del problema

El problema identificado se origina cuando agotadas las instancias de los recursos de Alzada y posteriormente recurso Jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, (por un principio de subsidiariedad) se apertura la impugnación judicial por la vía del proceso Contencioso Administrativo, cuyo requisito sine qua non para la no ejecución de la Resolución Jerárquica, conforme lo establece el Artículo 131 de la Ley N° 2492 es el ofrecimiento de garantías (dichas garantías deben cubrir el total de la deuda impaga) dentro de los 5 días posteriores de haberse efectuado la notificación con la resolución jerárquica y hasta los 90 días posteriores para hacer efectiva dichas garantías, asimismo deben ser presentadas ante la Administración Tributaria, mismas que vulneran derechos establecidos en la Constitución Política del Estado y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, constituyendo al mismo tiempo una especie de “*solve et repete*”.

Los problemas identificados en el presente trabajo surgen a raíz de un análisis de La Ley 2492 y se observa la vulneración de derechos constitucionales cuando se analiza las garantías que exige la Ley para evitar la ejecución de la resolución jerárquica.

Asimismo, se estudiarán las similitudes existentes entre las garantías y el *solve et repete* (paga luego reclama)

### 1.2. Formulación del problema

¿Existe la necesidad de analizar el artículo 131 del Código Tributario ya que el mismo vulnera derechos constitucionales fundamentales al momento de exigir garantías para impedir la ejecución de la Resolución Jerárquica?

### 1.3. Justificación del tema

La presente investigación pretende hacer una revisión, un análisis y una interpretación en relación al artículo 131 de la Ley N° 2492, con el fin de ofrecer una explicación sobre la vulneración de derechos por parte de este artículo.

Asimismo se ha identificado que si bien la regla *solve et repete* (paga y repite) ya no se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico Boliviano siendo declarado inconstitucional a través la sentencia constitucional No. 0967/2014 de 23 de mayo de 2013, además de haber sido criticado por autores reconocidos como el autor Oscar García Canseco y en derecho comparado la legislación Italiana y la española al haberla eliminado de su ordenamiento jurídico, en nuestro ordenamiento subsistiría una especie de *solve et repete* de manera encubierta en la exigencia denominada garantías (prevista en el Artículo 131 párrafos tercero y cuarto de la Ley N° 2492)

*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 (5) 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 dentro de los noventa (90) días siguientes.*

*Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga. (Gaceta Oficial de Bolivia, 2003)*

El mismo indica que deben presentar los sujetos pasivos garantías para evitar la ejecución de la Resolución Jerárquica en etapa administrativa al momento de interponer el proceso contencioso administrativo, mismo que vulnera los derechos

del debido proceso, derecho al acceso a la justicia, a la defensa, a una justicia gratuita, igualdad de las partes y a la presunción de inocencia.

La importancia del presente trabajo radica en el que si bien la regla *so/ve et repete* fue eliminado de nuestro ordenamiento jurídico existe las exigencias denominadas garantías que deben presentar todas los sujetos pasivos que desean interponer el proceso contencioso administrativo para no sufrir la ejecución de la Resolución Jerárquica, situación que vulnera derechos establecidos en la Constitución política del Estado incluso se puede decir que previamente deben pagar para evitar la ejecución por lo que se ve la necesidad de investigar este tema

### **1.3.1. Justificación Práctica**

Se pretende aportar recomendaciones al Órgano Legislativo Plurinacional y proponer la modificación del artículo 131 de la Ley N° 2492 para establecer la eficiencia del respeto al debido proceso dentro de los procesos tributarios.

## **1.4. Delimitación**

### **1.4.1. Delimitación Temática**

- Derecho constitucional. – Es una rama del Derecho Público Interno que determina la organización jurídica y política del Estado, así como los derechos y deberes de los ciudadanos. Esta materia conformara uno de los pilares esenciales para el desarrollo del presente trabajo ya que con lleva el problema central sobre la vulneración de derechos establecidos en la Constitución Política del Estado, articulo 115, 117 y 180 de la presente.
- Derecho administrativo. – Es una rama del derecho público interno que estudia la organización y comportamiento de la administración pública, directa e indirectamente; las relaciones de la administración pública con los administrados; las relaciones de los distintos órganos entre sí de la

administración pública; a fin de satisfacer y lograr las finalidades del interés público hacia la que debe propender la Administración. Esta materia forma parte del presente trabajo ya que en el mismo se estudiará los recursos administrativos (recurso de Alzada y recurso Jerárquico) para impugnar actos definitivos de las administraciones tributarias.

- Derecho Tributario. – Es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídica tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo. Con esta materia ingresamos a la parte principal de estudio que son los tributos el cual es el objeto de controversia.
- Derecho Constitucional Tributario.- la autora Catalina García Vizcaíno en su libro de Derecho Tributario, entiende al Derecho Constitucional Tributario como “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”. Esta materia nos ayudara a desarrollar y fundamentar el presente trabajo.

#### **1.4.2. Espacial**

En el presente trabajo se tomará en cuenta toda Bolivia ya que el Código Tributario Boliviano se aplica a nivel nacional para todos los sujetos pasivos y administraciones tributarias.

### **1.4.3. Temporal**

El tiempo de estudio del presente trabajo dirigido comienza desde la gestión 2003 desde la vigencia de la Ley 2492 hasta la gestión actual 2022 ya que en este tiempo se encuentra vigente el Código Tributario.

## **1.5. Objetivos**

### **1.5.1. Generales**

Analizar el artículo 131 del Código Tributario ya que el mismo vulnera derechos constitucionales fundamentales al momento de exigir garantías para impedir la ejecución de la Resolución Jerárquica.

### **1.5.2. Específicos**

- Analizar el proceso contencioso tributario y contencioso administrativo respecto a las garantías ofrecidas.
- Comparar las similitudes del artículo 131 del Código Tributario Boliviano con el *solve et repete* que ya no está vigente.
- Describir cuales son los derechos vulnerados con las garantías exigidas en el artículo 131 de la Ley 2492.
- Analizar las Sentencias Constitucionales del Tribunal Constitucional Plurinacional respecto a la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 131 de la Ley N° 2492.
- Establecer la inconstitucionalidad del artículo 131 de la Ley 2492 párrafo tercero.

## **1.6. Técnicas de investigación a utilizarse**

La presente investigación es descriptiva. La investigación descriptiva es la que se utiliza, tal como el nombre lo dice, para describir la realidad de situaciones,

eventos, personas, grupos o comunidades que se estén abordando y que se pretenda analizar.

### **1.6.1. Revisión documental**

Se puede decir que la revisión documental “es un instrumento o técnica de investigación social cuya finalidad es obtener datos e información a partir de documentos escritos y no escritos, susceptibles de ser utilizados dentro de los propósitos de una investigación en concreto” (Ander-Egg, 2008, pág. 214). Su finalidad es obtener información documental a través de Sentencias Constitucionales, la información obtenida será sistematizada de acuerdo a las características más esenciales para plasmarlas en las conclusiones y recomendaciones de la presente investigación.

El instrumento que se utilizó en la presente investigación fue una guía de revisión documental de Sentencias Constitucionales lo cual permitió demostrar que según la jurisprudencia nacional, la inconstitucionalidad del artículo 131 de la Ley N° 2492 que vulnera derechos constitucionales.

## **1.7. Métodos a utilizarse en la investigación**

### **1.7.1. Método deductivo**

La deducción va de lo general a lo particular. El método deductivo es aquél que parte los datos generales aceptados como valederos, para deducir por medio del razonamiento lógico, varias suposiciones, es decir; parte de verdades previamente establecidas como principios generales, para luego aplicarlo a casos individuales y comprobar así su validez (Hernández S., Fernández C., & Baptista L., 2014, pág. 250).

Se utilizó este método también ya que se revisó diferentes documentos, artículos, ensayos todos referentes a la regulación del trabajo.

### **1.7.2. Método Dogmático Jurídico**

Refiere que debe cuestionar una ley o institución jurídica vigente para luego de evaluar sus fallas, proponer cambios o reformas legislativas en concreto (Witker, 2014, pág. 14).

En la presente investigación se aplica el método Dogmático Jurídico, debido a que se analizara la inconstitucionalidad del art 131 del Código Tributario Boliviano.

### **1.7.3. Método Histórico - Lógico**

“El método histórico estudia la trayectoria real de los fenómenos y acontecimientos en el de cursar de su historia. El método lógico investiga las leyes generales del funcionamiento y desarrollo de los fenómenos” (Torres Miranda, 2020, pág. 55). Todo objeto de investigación, por una parte, surgió en un momento determinado bajo ciertas condiciones históricas y, por otra parte, sigue un curso ordenado de desarrollo. Este método permitió identificar el periodo de tiempo en el que se originó y se desarrolló la Ley N° 2492, así como las repercusiones.

## **CAPITULO II**

### **MARCOS**

#### **2.1. Marco Histórico Referencial**

##### **2.1.1. Breve historia de la Ley N° 2492**

En Bolivia, hasta 1926 las finanzas públicas bolivianas se caracterizaron por una tendencia estructural al déficit fiscal debido a que los crecientes gastos no podían ser financiados con los ingresos corrientes. Además, el país, pese a que era uno de los mayores exportadores de estaño del mundo, ya tenía una importante deuda externa debido a su permanente iliquidez. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2014, pág. 27)

Habiendo recibido la economía en esas condiciones, el presidente Hernando Siles (1926-1930) decidió contratar a la Misión Kemmerer para modernizar los sistemas de tributación, esta misión afirmó categóricamente que el Estado boliviano tenía una dependencia absoluta de los impuestos al estaño por lo que se promulgo la Ley de 3 de mayo de 1928 con la finalidad de cobrar impuestos a cierta clase de rentas y la tributación de la propiedad inmueble.

Posteriormente, mediante Decreto Supremo de mayo de 1970, en el Gobierno de Juan José Torres (1970-1971) se estructuró la Dirección General de la Renta Interna y sus dependencias, bajo el denominativo de Servicio Nacional de la Renta Interna, cuya función principal era aplicar, recaudar, fiscalizar los tributos internos y desarrollar una conciencia tributaria en Bolivia. En este periodo se realizaron gestiones para la promulgación del Primer Código Tributario en 1970.

Entre 1970 y 1975, los ingresos de la economía boliviana estaban conformados en un 44% por la exportación de gas y minerales. Esa bonanza permitió que el Gobierno de facto de Hugo Banzer (1971-1978) no se ocupase por fortalecer

la base interna de recaudación ya que la tasa media de crecimiento superaba el 5% del Producto Interno Bruto (PIB).

En 1975, el Gobierno de Banzer contrato a la Misión encabezada por Richard Musgrave, quien junto a un equipo de profesionales realizó un estudio de reforma fiscal de gran amplitud, el cual consistía en fortalecer la base interna de recaudación a través de la ampliación a los impuestos internos, sugirió: establecer un sistema de recaudación de impuestos, a través de intermediarios como los bancos y oficinas de correos, eliminar los cargos que se efectuaban a los formularios y que los mismos sean accesibles a los contribuyentes, dar mayor atención a la educación tributaria, la creación del impuesto al valor agregado, impuestos a los profesionales, al consumo específico, a la herencia, a los asalariados y a la propiedad, entre otros. En esta década se da énfasis a la explotación petrolera y agrícola generando un gran desarrollo en el oriente del país. Los recursos destinados para llevar adelante este desarrollo provinieron directamente de los tributos mineros y de préstamos del exterior. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2014, pág. 43)

Tras una serie de gobiernos militares, en 1982, Bolivia vuelve a la democracia con el Gobierno de Hernan Siles Zuazo (1982-1985) y la situación económica era delicada. La recaudación tributaria llegó a su nivel más bajo y pese a que existía una gran cantidad de impuestos, los pagos por este concepto se hacían con gran cantidad de billetes que no tenían ningún valor.

En 1985, bajo la presidencia de Víctor Paz Estensoro (1985-1989) se incluyeron medidas tributarias, de liberalización de la economía, de privatización, estableciéndose un nuevo modelo económico denominado “neoliberal”. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2014, pág. 47)

Las medidas tributarias se materializaron con la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, transformando radicalmente la estructura de la Administración Tributaria, estableciendo sólidos criterios técnicos y modernizando sus instrumentos. La medida

fiscal redujo los más de cien impuestos existentes a sólo seis impuestos permanentes y una contribución por única vez, denominada “Regularización Impositiva”. Este era un impuesto del 3% sobre el patrimonio neto de las firmas y de las personas, lo que permitió a los contribuyentes sanear su situación con el Fisco respecto de las obligaciones tributarias vencidas antes del 31 de diciembre de 1985. Asimismo, se crearon los regímenes especiales como el Sistema Tributario Integrado (STI), el Régimen Tributario Simplificado (RTS) y el Régimen Tributario Rural Unificado (RTRU). (Servicio de Impuestos Nacionales, 2014, pág. 48)

Entre los impuestos introducidos se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es una adaptación positiva del impuesto indirecto establecido en Europa y otros países de Latinoamérica, siendo hoy en día el impuesto de mayor recaudación a nivel nacional con una alícuota vigente a la fecha del 13%. Figuran también el Impuesto a las Transacciones (IT), que actualmente tiene una alícuota del 3%, y el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), entre otros.

Paulatinamente se fueron mejorando los servicios de la Administración Tributaria, por ejemplo, se adecuó el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a las particularidades de la nueva normativa para contar con un registro de contribuyentes real a nivel nacional, esto se dio gracias a la aplicación de un sistema computacional en línea que redujo en ese tiempo los márgenes de error a menos del 2%. También se implantó el cobro de los impuestos mediante el Sistema Bancario, los controles sistematizados a los contribuyentes, la recaudación con valores, control de presentación de Declaraciones Juradas, etc.

En 1988, con la misión fundamental de ejercer un control efectivo en los sujetos de mayor significación fiscal, se creó el segmento de Grandes Contribuyentes (GRACO) para otorgar un trato preferencial y atención personalizada.

El anterior Código Tributario fue aprobado el 28 de mayo de 1992 con la Ley N° 1340, la cual puso en vigencia el segundo código tributario, efectivizando una

importante labor de imagen corporativa, cambiando el nombre de la institución y reforzando la acción de comunicación. Se da un salto cualitativo al área de informática, inaugurando un moderno centro de computación e informática, con tecnología de punta, elevando la precisión y eficiencia de servicios hacia los contribuyentes, posteriormente este código fue sustituido por la Ley 2492.

En la década de 1990 la capitalización redujo los ingresos para el Tesoro por los cambios en la tributación y por las subvenciones, formando un hueco financiero que fue agrandado por la Reforma de Pensiones.

En 1997, para cubrir el déficit fiscal se promulgó la Ley N° 2166, cambiando la denominación de la Administración Tributaria por el nombre de “Servicio de Impuestos Nacionales”, estableciendo autonomía financiera y la institucionalización. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2014, págs. 51-54)

El 02 de agosto de 2003 se promulgó la Ley N° 2492 que establece el nuevo Código Tributario, que regula el régimen jurídico del sistema tributario boliviano, aplicando todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario. “La Ley N° 2492, o Código Tributario Boliviano, es la norma jurídica fundamental del derecho tributario en Bolivia y regula la relación jurídica entre el fisco y los contribuyentes” (Codigo tributario, Ley 2492 actualizado, 2019).

La dispersión de normas, provoca incertidumbre al momento de aplicar la normativa tributaria, contradiciendo la obligación de brindar seguridad jurídica en el conocimiento de la normativa vigente, como derecho a los administrados y administradores. Posteriormente la Ley N° 2492 fue modificada y existieron derogaciones debido, entre otros, a la constante necesidad de regular las nuevas formas de transacción comercial, avance tecnológico y comportamiento de los contribuyentes (sujetos pasivos).

Una vez que fue publicado en la Gaceta Oficial de Bolivia la nueva Ley de ese entonces la N° 2492 de 2 de agosto de 2003 tuvo varias repercusiones negativas ya que dejaba al vía jurisdiccional fuera del sistema tributario como vía de impugnación, es por ello que se presentó un recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad de varios artículos de la Ley N° 2492, la cual declara la inconstitucionalidad de varios artículos entre ellos el artículo 131 párrafo 2 y 3, asimismo se presentó otro recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad del art. 131 párrafo 3 y art. 147 lo que derivó en la Sentencia Constitucional 0018/2004 de 2 de marzo. La Ley N° 2492 fue modificada de manera sistemática y coherente y se anota las derogaciones dispuestas por el Órgano Legislativo, Órgano Ejecutivo o por el Tribunal Constitucional Plurinacional del Bolivia, según corresponda a objeto de contar con textos de referencia, cuya publicación informática y/o impresa ha sido autorizada por la Dirección General Ejecutiva de la Gaceta Oficial de Bolivia. (Valdivia, 2015, pág. 12)

### **2.1.2. Artículo 131 de la Ley N° 2492**

Previamente al análisis al artículo 131 de la Ley N° 2492 corresponde señalar que el Tribunal Constitucional en análisis de los fundamentos facticos y jurídicos mediante Sentencia Constitucional 009/2004 de 28 de enero, declaró: La Inconstitucionalidad: 1) por omisión normativa del art. 131 y 2) por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139. c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTB), con los efectos previstos por el art. 58- III LTC;

Por lo que, el 07 de julio de 2005 se promulgó la Ley N° 3092 que contiene 5 artículos modificatorios de algunos artículos de la Ley N° 2492 y la sentencia Constitucional 90/2006 deja sin efecto la palabra sujeto pasivo o tercero responsable dando la posibilidad a la administración tributaria de poder impugnar el Contencioso Administrativo en algunos casos.

A continuación, se resumen los primeros dos artículos porque se relacionan con la presente investigación:

- El artículo 1 de la Ley N° 3092 incorpora al Código Tributario Boliviano, aprobado mediante Ley N° 2492, de 02 de agosto de 2003, el Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la superintendencia tributaria.
- El artículo 2 de la Ley N° 3092 se relaciona directamente con el artículo 131 de la Ley N° 2492 pues establece:

*Artículo 2 Ley N° 3092*

*Se establece que la resolución administrativa dictada por el Superintendente Tributario General para resolver el Recurso Jerárquico agota la vía administrativa, pudiendo acudir el sujeto pasivo y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo según lo establecido en la Constitución Política del Estado. El Poder Judicial deberá presentar, en el plazo de sesenta (60) días posteriores a la publicación de la presente Ley, un Proyecto de Ley que establezca un procedimiento contencioso administrativo que responda fundamentalmente a los principios constitucionales de separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.*

*La ejecución de la Resolución dictada en el recurso jerárquico, podrá ser suspendida a solicitud expresa de suspensión formulada por el contribuyente y/o responsable presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días de su notificación con la resolución que resuelva dicho recurso. La solicitud deberá contener, además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.*

Como se observa, el artículo 131 de la Ley N° 2492 ha sido analizado por el Tribunal Constitucional en enero de 2004 y declarado inconstitucional “*por contradicción los arts. 131 tercer párrafo...*”. Sin embargo, un año después, es decir,

el año 2005, el legislador boliviano mediante Ley N° 3092 ha vuelto a incorporar la misma redacción en el artículo 2 de la mencionada Ley N° 3092. Por lo que, es necesario analizar el contenido del artículo 131 de la Ley N° 2492 que está vigente en el artículo 2 de la Ley N° 3092.

## **2.2. Marco Teórico**

En este apartado se demuestra teóricamente la vulneración del artículo 131 de la Ley N° 2492 hacia los derechos constitucionales de los contribuyentes.

### **2.2.1. Regla del *solve et repete***

La regla del *solve et repete* proviene de aquel precepto legal conforme el cual se instituye una limitación a la revisión judicial de todo aquel acto administrativo procedente de la autoridad en ejercicio de las funciones públicas que le competen. Esa limitación establece la obligatoriedad de pagar con anterioridad a acceder a la revisión requerida del acto administrativo, una suma de dinero la que debe encontrarse establecida en la normativa vigente y fijada en el acto administrativo: “tratándose de impuestos o multas la regla es pagar primero y luego reclamar en juicio de repetición” (Lauría, 2021, pág. 32).

La regla del *solve et repete* en sentido estricto, constituye el pago previo de la totalidad de la obligación tributaria que debe efectuar necesariamente el sujeto pasivo con la finalidad de discutir ante la autoridad competente la validez o legalidad del acto de determinación emitido por la Administración Tributaria. “La regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo” (Lauría, 2021, pág. 33).

Considerando tales particularidades, es oportuno recurrir al análisis del tributarista argentino Rodolfo R. Spisso quien menciona: “El contribuyente que está

obligado a pagar, como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos, antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del *solve et repete*” (Spisso, 2009, págs. 520-521).

De manera coincidente con esta posición, el profesor Carlos María Giuliani Fonrouge señala que: “la atenuación del principio en numerosos casos indudablemente justificada por razones de equidad y para evitar excesos dogmáticos, pone de manifiesto que no estamos frente a conceptos firmes e indiscutibles” (Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 1993, pág. 786)

Por lo que, el *solve et repete* es un principio determinante de la ejecutoriedad de las resoluciones de las autoridades administrativas según el cual, cuando la administración pública ha impuesto un pago a una persona, ésta no puede impugnarlo judicialmente si no se abona previamente aquella suma. Si la resolución administrativa es revocada por los jueces, la administración pública tiene que devolver lo indebidamente percibido. Paga y reclama es el sentido de la expresión latina. (Ossorio, 2012)

### **2.2.2. El artículo 131 de la Ley N° 2492 y su similitud con el *solve et repete***

En este acápite compara la regla del *solve et repete* que es una figura jurídica arcaica pero está presente expresamente en el párrafo tercero del artículo 131 de la Ley N° 2492 vigente a través del párrafo tercero del artículo 2 de la Ley N° 3092.

La regla del *solve et repete* literalmente traducido significa ‘pague y repita’ (este último vocablo en el sentido del verbo repetir, que en latín jurídico quiere decir: gestionar la devolución del importe pagado). Al respecto, el profesor Héctor Villegas menciona que “La regla del *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que

en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.” (Villegas, 2005, pág. 509)

Alejandro Altamirano en su libro “Derecho tributario. Teoría general” explica que: el contribuyente debe contar con la facultad de recurrir al poder judicial sin previo pago de los impuestos, sus intereses y actualización. La protección de los derechos del contribuyente requiere la intervención en la sustanciación de la causa de un juez o tribunal competente que integre el poder judicial de la nación. (Altamirano, 2012, pág. 156)

De acuerdo a estas definiciones, se establece que, para recurrir o impugnar la determinación de tributos o actos equivalentes emitidos por la Administración Tributaria, es necesario que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria previamente efectúe el pago de esos montos.

Según Altamirano “este injusto y anticuado recaudo no tiene asidero en la legislación comparada, además el modelo de código tributario para América Latina propuso la supresión del previo pago” (Altamirano, 2012, pág. 156)

### **2.2.3. Bloque de constitucionalidad**

El Estado no puede eximirse de responsabilidad respecto a sus obligaciones internacionales argumentando la existencia de normas o procedimientos de derecho interno. Según la Sentencia Constitucional Plurinacional de Bolivia 0897/2018-S3 de 10 de agosto:

La Corte Interamericana de Derechos Humanos...precisando el alcance del 'derecho a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior', estableció, en lo que en el caso interesa, las siguientes afirmaciones, cuyo subrayado es añadido:

1. El derecho de recurrir el fallo es una garantía primordial que se debe respetar en el marco del debido proceso legal, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica (párrafo 158).

2. El derecho de recurrir '...busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona' (párrafo 158).

3. Independientemente de la denominación que se le dé al recurso existente para recurrir un fallo, lo importante es que dicho recurso garantice un examen integral de la decisión recurrida (párrafo 165).

En el caso de un proceso administrativo disciplinario sancionador, el derecho a la doble instancia o de recurrir ante una instancia superior, permite que la instancia superior, conozca y revise la resolución pronunciada por el tribunal de primera grado. Instancia superior que debe ser diferente a la que emitió la decisión administrativa sancionadora en primera instancia, a efectos de que, la servidora o el servidor público, impugnando o controvirtiendo una decisión sancionatoria, obtengan la revisión de la decisión ante la instancia superior”.

Conforme a la jurisprudencia constitucional, en todo proceso administrativo sancionador debe garantizarse el derecho de recurrir, con la finalidad de materializar el derecho a la defensa, permitiendo un examen integral de la decisión que se impugna por una instancia superior, diferente a la que emitió la resolución que se impugna.

Junto a los derechos a recurrir y a la defensa, debe hacerse mención al derecho de acceso a la justicia, el cual no debe ser entendido únicamente en el ámbito judicial sino también el ámbito administrativo; pues, las autoridades

administrativas, dentro de los procesos administrativos sancionadores, cumplen una función materialmente jurisdiccional y, resuelven los conflictos que podrían presentarse entre la Administración y los administrados y, por ello, se debe garantizar a estos el acceso a la vía administrativa y los medios de impugnación existentes en ella.

Para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio”.

Entonces, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, para tener por cumplido el derecho de recurrir o de impugnación, no es suficiente que existan formalmente los recursos, sino que éstos tengan efectividad, dando a la persona la oportunidad real de interponer un recurso sencillo y rápido y, bajo esa lógica cualquier medida que dificulte el acceso a dicho recurso, entre ellas las sumas exigidas para acceder a los medios de impugnación, se constituyen, de acuerdo a la Corte, en una violación al derecho de acceso a la justicia previsto en el art. 25 de la Convención. (Sentencia Constitucional Plurinacional de Bolivia 0897/2018-S3 de 10 de agosto)

La exigencia de cancelar previamente la sanción impuesta para hacer efectivo el derecho a recurrir, vulnera los derechos al debido proceso, a la defensa, a la impugnación, a la igualdad y al acceso a la justicia

La indicada SCP 1905/2013, a tiempo de resolver la acción presentada, precisó: “Dentro del presente caso, la acción de inconstitucionalidad concreta fue planteada contra el art. 1.II de la Resolución regulatoria 01-00012-11, que incorpora

el art. 54 a la Resolución regulatoria 01-0005-11, que es el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, por infringir los derechos al debido proceso y a la defensa, al condicionar el recurso de revocatoria, al pago de la sanción impuesta.

La norma impugnada determina que: 'Las personas individuales o colectivas sometidas a procesos administrativos sancionatorios, para interponer el recurso de revocatoria previamente deberán hacer el depósito de la sanción impuesta establecida en la Resolución Sancionatoria en la cuenta señalada para los efectos, caso contrario se dará por no presentado el recurso interpuesto ordenando el archivo de obrados. Cuando la Resolución sancionatoria que impone la sanción fuese revocada, se procederá con la devolución del monto depositado, por intermedio de la Dirección Nacional Administrativa Financiera de la AJ'.

Dicha norma, conforme se aprecia, introduce el principio *solve et repete*; es decir, el pago previo de la multa impuesta cuando se pretende impugnar una decisión administrativa; lo que supone que el recurso en cuestión no será admitido si es que el administrado no paga lo adeudado en la resolución sancionatoria. Ahora bien, debe señalarse que el accionante impugna la norma por considerarla contraria al debido proceso en su elemento al derecho a la impugnación, así como al derecho de acceso a la justicia y a la presunción de inocencia; consecuentemente, como se trata de derechos humanos, para efectuar el test de constitucionalidad se acudirá a los criterios de interpretación contenidos en los arts. 13.IV y 256 de la CPE, que en el marco de nuestro constitucionalismo plurinacional y comunitario, introducen dos principios que guían la interpretación de los derechos fundamentales: La interpretación pro persona (*pro homine*) y la interpretación conforme a los Pactos internacionales sobre Derechos Humanos.

En virtud al primero, los jueces y tribunales tiene el deber de aplicar aquella norma que sea más favorable para la protección del derecho en cuestión -ya sea que esté contenida en la Constitución Política del Estado o en las normas del bloque de

constitucionalidad- y de adoptar la interpretación que sea más favorable y extensiva al derecho en cuestión; y, en virtud a la segunda (interpretación conforme a los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos), tienen el deber de -ejerciendo el control de convencionalidad- interpretar el derecho de acuerdo a las normas contenidas en tratados e instrumentos internacionales en materia de derechos humanos ratificados o a los que se hubiere adherido el Estado, siempre y cuando, claro está, declaren derechos más favorables a los contenidos en la Norma Suprema; obligación que se extiende, además al contraste del derecho con la interpretación que de él ha dado la Corte Interamericana de Derechos Humanos, conforme lo ha entendido la misma Corte en el caso Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú, al señalar que ‘...los órganos del Poder Judicial deben ejercer no solo un control de constitucionalidad, sino también de convencionalidad ex officio entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de sus regulaciones procesales correspondientes...’.

En ese ámbito, al regular la norma impugnada el recurso de revocatoria dentro de un procedimiento administrativo sancionador, el mismo debe cumplir con los estándares establecidos por la Constitución, la jurisprudencia constitucional, las normas contenidas en pactos internacionales sobre derechos humanos y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, para ser válida constitucionalmente.

En ese sentido, cuando se hizo referencia al derecho a recurrir, se dejó establecido que el mismo no solo se aplica en el ámbito judicial, sino también en la vía administrativa, conforme lo entendió la jurisprudencia constitucional en la SCP 0140/2012, y, en tal sentido, los medios de impugnación previstos en sede administrativa, deben asegurar la eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, los cuales, conforme lo entendió dicho fallo, no están dirigidos a cumplir una formalidad procesal en sí misma, sino que tiene valor en la medida en que asegure la eficacia material del derecho a recurrir ante un tribunal superior y el derecho a la defensa en la fase impugnativa.

Bajo dichos criterios, si bien el art. 180. II de la CPE, establece que se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales, de ello no debe desprenderse que dicho principio no se aplica en los procesos administrativos, pues se reitera, el derecho a recurrir forma parte del debido proceso que debe ser observado también en la vía administrativa.

En ese ámbito, es evidente que la norma impugnada consagra la posibilidad de impugnar una resolución sancionatoria, a través del recurso de revocatoria; consiguientemente, es cierto que formalmente se reconoce el derecho a recurrir; sin embargo, como ha quedado establecido, los medios de impugnación deben garantizar materialmente el derecho a recurrir y el derecho a la defensa; aspectos que no se cumplen en el caso analizado; pues la norma condiciona la materialización de dicho derecho a que se haga el depósito de la sanción impuesta establecida en la resolución sancionatoria, estableciendo que, caso contrario, se dará por no presentado el recurso interpuesto ordenando el archivo de obrados.

#### **2.2.6. Catalogación de derechos constitucionales vulnerados por el artículo 131 de la Ley N° 2492**

La institución *solve et repete* ha sido desconocida en la mayor parte de los sistemas nacionales. En Inglaterra, Alemania, Francia, Suiza y EEUU entre otros no rige, ya que una resolución que determina la obligación de abonar tributos puede ser impugnada y suspende el acto (Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 1993, pág. 795). Según Spisso: “el *solve et repete*, al excluir la posibilidad de ese contralor judicial efectivo, erigiéndose en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional” (Spisso, 2009, pág. 423).

Según Altamirano “un organismo administrativo no puede invocar su legislación interna para obligar al administrado a pagar en sede administrativa y con

carácter previo la pretensión fiscal sin que ello importe violar arbitrariamente el mandato constitucional” (Altamirano, 2012, pág. 157).

En este sentido, el Artículo 131 de la Ley N° 2492 “contempla la declaratoria de inconstitucionalidad del tercer párrafo, según Sentencia Constitucional N° 009/2004 de 28/01/2004, con efecto derogatorio, conforme al Artículo 58, Parágrafo III de la Ley N° 1836 de 01/04/1998. (S.C. N° 009/2004)” (Código Tributario Boliviano Texto Ordenado, 2015, pág. 65).

En este sentido, a continuación, se cataloga los derechos constitucionales vulnerados por el artículo 131 de la Ley N° 2492.

#### **2.2.6.1. El derecho de acceso a la justicia**

También se denomina derecho a la tutela judicial efectiva, de manera general, implica la posibilidad de toda persona, independientemente de su condición económica, social o de cualquier otra naturaleza, de acudir ante los tribunales para formular pretensiones o defenderse de ellas, de obtener un fallo de esos tribunales y, que la Resolución pronunciada sea cumplida y ejecutada.

Siguiendo a Balaguer la tutela judicial efectiva es:

Un precepto constitucional que reconoce y protege un conjunto de derechos, formulados como garantías procesales, tendente a hacer posible que todas las personas puedan acudir a la jurisdicción como instancia decisiva para la defensa y satisfacción de sus derechos e intereses legítimos, mediante el cumplimiento de las exigencias de los principios de constitucionalidad y de legalidad, y muy especialmente, del respeto a los derechos y libertades fundamentales. (Balaguer, 2011, pág. 277)

Lo que caracteriza al Estado moderno es el reconocimiento del individuo como persona y a la vez como sujeto de derechos, es decir un sujeto apto para reclamar

con eficacia la tutela jurídica del Estado, como lo establece el Artículo 14 de la Constitución boliviana vigente<sup>1</sup>.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos...respecto al derecho de acceso a la justicia, estableció que: "...éste establece la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales. Y ha observado, además, que la garantía allí consagrada se aplica no sólo respecto de los derechos contenidos en la Convención, sino también de aquéllos que estén reconocidos por la Constitución o por la ley. La Corte ha señalado, asimismo, en reiteradas oportunidades, que la garantía de un recurso efectivo 'constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención', y que para que el Estado cumpla con lo dispuesto en el artículo 25 de la Convención no basta con que los recursos existan formalmente, sino que los mismos deben tener efectividad, es decir, debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso que sea sencillo y rápido.

Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana". (Párrafo 52).

El derecho a la tutela judicial efectiva se fue desplazando al principio *pro actionis* plasmado en el Artículo 8 de la Declaración de Derechos Humanos de 1948 (derecho de toda persona a un recurso efectivo ante tribunales) este principio significa que toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el poder público,

---

<sup>1</sup> ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA, Gaceta Oficial, La Paz, 2009, Artículo 14 C.P.E.: I. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica con arreglo a las leyes y goza de los derechos reconocidos por esta Constitución, sin distinción alguna.

II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona.

III. El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos.

IV. En el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban. V. Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas, naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras, en el territorio boliviano.

VI. Las extranjeras y los extranjeros en el territorio boliviano tienen los derechos y deben cumplir los deberes establecidos en la Constitución, salvo las restricciones que ésta contenga.

podrá recurrir a la vía judicial. Si no hubiese otra jurisdicción competente para conocer el recurso, la vía será la de los tribunales ordinarios.

Hay que enfatizar que todas las jurisdicciones constitucionalmente reconocidas como expresión del pluralismo jurídico de Bolivia han de someterse al sistema de justicia constitucional, que es único. Y aunque se trata de un sistema de control de constitucionalidad concentrado, sin embargo, no es 'concentrado puro', porque las acciones de defensa principales en manos de la ciudadanía se presentan inicialmente ante los tribunales ordinarios determinados por ley. (Del Real Alcalá, 2010, pág. 143)

#### **2.2.6.2. El derecho a la defensa**

El derecho a la defensa es un elemento constitutivo del debido proceso, que asume la categoría de derecho autónomo, al estar prefijado como tal en el art. 115 de la CPE que garantiza el derecho a que la persona acusada pueda defenderse en todo momento y con todos los medios posibles, en condiciones de igualdad e independencia. El Estado y en si los jueces y tribunales deben evitar en todas las partes del proceso la indefensión de cualquier persona.

El debido proceso, es el derecho fundamental a un proceso justo en el que se cumplan todas las garantías constitucionales: "Intenta asegurar, a partir de los conceptos de ecuanimidad y de justicia, no sólo la suficiencia cuantitativa mínima de los 'medios procesales', sino también un 'resultado' cualitativamente diferenciado" (De Oliveira, 2009, pág. 197).

La jurisprudencia boliviana estableció que el derecho a la defensa es la potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso de los recursos que la ley le franquea. (Billardi & Vergara Sandoval, 2016, pág. 68)

Este derecho se encuentra íntimamente ligado a la prohibición de indefensión, derecho propio de los Estados constitucionales de Derecho. En tanto garantía se encuentra establecida en el artículo 117 de la Constitución<sup>2</sup>.

### **2.2.6.3. El derecho a la igualdad procesal de las partes**

Es el derecho por el cual una persona debe ser tratada por la autoridad jurisdiccional en igualdad de condiciones procesales respecto a otros sujetos procesales “Es la potestad o facultad que tiene toda persona a recibir un trato no discriminado por parte de la sociedad civil y del Estado, es uno de los pilares básicos de una sociedad organizada y de todo Estado constitucional” (Billardi & Vergara Sandoval, 2016, págs. 70-71).

Debe aclararse que si bien el principio de igualdad no supone que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos y, en ese sentido, no toda desigualdad constituye una discriminación (SC 0049/2013 de 21 de mayo); sin embargo, todo trato desigual debe estar objetivamente justificado, la cual debe apreciarse según la finalidad y los efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

### **2.2.6.4. El derecho a la impugnación**

El derecho a la impugnación es el derecho a recurrir el fallo que una persona considera gravoso a sus intereses. Es una garantía primordial que se debe respetar

---

<sup>2</sup> ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA, Gaceta Oficial, La Paz, 2009, Artículo 117 C.P.E. I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.

II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena.

III. No se impondrá sanción privativa de libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por la ley.

en el marco del debido proceso, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica.

En el caso de un proceso administrativo disciplinario sancionador, el derecho a la doble instancia o de recurrir ante una instancia superior, permite que la instancia superior, conozca y revise la resolución pronunciada por el tribunal de primer grado. Instancia superior que debe ser diferente a la que emitió la decisión administrativa sancionadora en primera instancia, a efectos de que, la servidora o el servidor público, impugnando o controvirtiendo una decisión sancionatoria, obtengan la revisión de la decisión ante la instancia superior.

Con referencia al *solve et repete* Billardi & Vergara Sandoval (2016) mencionan que: “hemos advertido al momento de describir la recepción legislativa en nuestro país, como en gran parte de los casos, las multas son apelables previo *solve et repete*, ante cámaras de apelaciones siendo esta en realidad la única instancia judicial ordinaria que examina la cuestión. Dejando de lado aquellas otras limitantes como el grado, debe entonces plantearse si, en estos casos, no se viola la garantía de la doble instancia” (pág. 141)

En Bolivia, conforme a la jurisprudencia constitucional, en todo proceso administrativo sancionador debe garantizarse el derecho de recurrir, con la finalidad de materializar el derecho a la defensa, permitiendo un examen integral de la decisión que se impugna por una instancia superior, diferente a la que emitió la resolución que se impugna.

Junto a los derechos a recurrir y a la defensa, debe hacerse mención al derecho de acceso a la justicia, el cual no debe ser entendido únicamente en el ámbito judicial sino también en el ámbito administrativo; pues, las autoridades administrativas, dentro de los procesos administrativos sancionadores, cumplen una función materialmente jurisdiccional y, resuelven los conflictos que podrían presentarse entre la Administración y los administrados y, por ello, se debe

garantizar a estos el acceso a la vía administrativa y los medios de impugnación existentes en ella.

Entonces, para tener por cumplido el derecho de recurrir o de impugnación, no es suficiente que existan formalmente los recursos, sino que éstos tengan efectividad, dando a la persona la oportunidad real de interponer un recurso sencillo y rápido y, bajo esa lógica cualquier medida que dificulte el acceso a dicho recurso, entre ellas las sumas exigidas para acceder a los medios de impugnación, se constituyen, de acuerdo a la Corte, en una violación al derecho de acceso a la justicia.

Así, conforme ha quedado desarrollado en los Fundamentos Jurídicos precedentes, la potestad sancionadora del Estado solo puede ser legítima si se observa la base axiológica y dogmática de nuestra Ley Fundamental, en especial el respeto a los derechos y garantías constitucionales y, en ese sentido, toda sanción administrativa debe ser aplicada previo debido proceso en el que se otorgue a los administrados la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa y, en ese ámbito, pueda ejercer su derecho de impugnación, presentando los recursos existentes en la vía administrativa, materializando, además, de esa manera su derecho de acceso a la justicia.

#### **2.2.6.5. Análisis de los derechos constitucionales vulnerados por el artículo 131 de la Ley Nº 2492**

Cabe hacer mención al Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo art. 177, liberó a los contribuyentes de requisitos de pagar previamente las sanciones para interponer recursos y acciones, al señalar que, éstas podrán interponerse “sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones”; señalándose en la exposición de motivos que el odioso *solve et repete*, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente

utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente.

En este sentido el artículo 131 de la Ley N° 2492 vulnera el derecho de acceso a la justicia, el derecho a la defensa, el derecho a la igualdad de las partes y el derecho a la impugnación, en el siguiente sentido.

- Derecho de acceso a la justicia. Es el derecho que tiene toda persona, sea individual o colectiva, privada o pública, a la protección de sus derechos e intereses legítimos por parte de los tribunales y jueces. En otras palabras, es la facultad que tiene toda persona para exigir al Estado imparta justicia de manera inmediata como lo señala el Artículo 178 de la CPE
- Derecho a la defensa. El derecho a la defensa supone la posibilidad de probar y controlar la prueba; y la equiparación de posiciones entre el acusador y el acusado. El derecho a la defensa, como parte del derecho al debido proceso es un presupuesto de validez del procedimiento y en fin de la sentencia.
- Derecho a la igualdad procesal de las partes. Significa que durante la sustanciación del proceso, la autoridad judicial tiene el deber de asegurar que las partes, estén en igualdad de condiciones en el ejercicio de sus derechos y garantías procesales, sin discriminación o privilegio entre las partes.
- Derecho a la impugnación. Busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona. Independientemente de la denominación que se le dé al recurso existente para recurrir un fallo, lo importante es que dicho recurso garantice un examen integral de la decisión recurrida.

## **2.3. Marco Conceptual**

De acuerdo a la Ley N° 2492 Código Tributario define a los sujetos de relación jurídica tributaria de la siguiente manera.

### **2.3.1. Sujeto Activo**

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

### **2.3.2. Sujeto Pasivo**

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

### **2.3.3. Contribuyente**

Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.

En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión

administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

#### **2.3.4. Tributo**

De acuerdo al código tributario boliviano son obligaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

#### **2.3.5. Recurso de Alzada**

Es el recurso que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para impugnar un acto definitivo de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales). (Artículo 195 – Recursos Admisibles / Ley 2492 – Código Tributario Boliviano).

#### **2.3.6. Recurso Jerárquico**

Es la impugnación que se presenta en contra de la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2021, pág. 14)

#### **2.3.7. Garantías**

Es una institución de Derecho Público de seguridad y de protección a favor del individuo, la sociedad o el Estado que dispone de medios que hacen efectivo el goce de los derechos subjetivos frente al peligro o riesgo de que sean desconocidos (Ossorio, 2012).

#### **2.3.8. Administración tributaria**

Es el ente encargado por el ejecutivo nacional para realizar la recaudación ejecutar procedimientos de verificación y fiscalización de los tributos controlando y ejerciendo una inspección sobre las actuaciones de los entes pasivos, está facultado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias según normas y leyes establecidas luego de determinado el hecho imponible” (Ossorio, 2012)

## **2.4. Marco Jurídico**

En este acápite se exponen las normas jurídicas relacionadas con la presente investigación, así como las Sentencias Constitucionales que establecen lineamientos jurisdiccionales referentes al respeto al debido proceso y el derecho a la defensa.

### **2.4.1. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia**

Respecto a la aplicación preferente de la Constitución Política del Estado, la SCP 0112/2012 de 27 de abril, indicó que: “La Constitución es una norma jurídica directamente aplicable y justiciable por su órgano final de aplicación, salvaguarda y garantía, de naturaleza judicial y de composición plurinacional (Tribunal Constitucional Plurinacional) así como -atendiendo sus específicas atribuciones- por los jueces y tribunales de garantías que ejercen justicia constitucional; sin exclusión de los jueces o autoridades originarias de la pluralidad de jurisdicciones reconocidos en el texto constitucional (Jurisdicción ordinaria, agroambiental, indígena originario campesina y las jurisdicciones especializadas reguladas por la ley, conforme disponen los arts. 179 y 410 de la CPE), últimos operadores jurídicos, que se constituyen en los garantes primarios de la Constitución.

En el Estado Constitucional, la primacía de la Constitución desplaza a la primacía de la ley. Surge la preponderancia del órgano judicial que exige de los jueces un razonamiento que desborda la subsunción y por el contrario requiera la aplicación directa de la Constitución.

Entonces la supremacía de la Constitución normativa que fundamenta la validez de todo el sistema jurídico plural de normas que la integra (art. 410.II de la CPE), no es per se (un mero asunto de jerarquías y competencias-pertenencia formal) sino porque está cargada de normas constitucionales-principios que son los valores, principios, derechos y garantías plurales que coexisten, que conviven como expresión de su 'base material pluralista' y se comunican entre sí como expresión de su 'base intercultural' y son los que informan el orden constitucional y legal, sin renunciar a su contenido de unidad (art. 2 de la CPE).

De ahí que la Constitución de 2009, si bien es norma jurídica, no puede ser comprendida únicamente sólo de manera formal. Esto significa que no puede ser concebida sólo como un conjunto de normas (modelo descriptivo de Constitución como norma), a partir de un 'concepto de Constitución (como norma) simplemente documental', con las denominaciones de 'constitución formal' o incluso de 'constitución en sentido formal', cuya primacía simplemente se sustente y esté distinguida de las otras leyes por alguna característica formal (por ejemplo, los procedimientos más complicados de producción, revisión y derogación). Por cuanto, lo que esencialmente diferencia a las normas constitucionales de las otras leyes es que las primeras son prevalentemente normas constitucionales-principios (entiéndase por ello a la pluralidad de valores supremos, principios constitucionales, derechos fundamentales y garantías constitucionales) y supletoriamente normas constitucionales-reglas" (el resaltado corresponde al texto original).

Por su parte, la SCP 0347/2013 de 18 de marzo, indicó que: "Del principio de supremacía de la Constitución, se desprende el de jerarquía normativa, dado que la aplicación preferente de los valores, principios, derechos, garantías y normas orgánicas de la Constitución Política del Estado con relación a cualquier disposición normativa, obedece a que las mismas se fundan o sustentan esencialmente en dichas normas que constituyen las bases sobre las cuales debe regirse el orden jurídico interno del Estado, ahora Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario.

El art. 410. II de la CPE, en ese sentido sitúa a la Norma Suprema en la cúspide de la estructura normativa, lo que implica el reconocimiento de su jerarquía frente a cualquier otra disposición legal...”.

Asimismo, la SCP 1136/2017-S1 de 12 de octubre, sostuvo: “Por mandato del art. 410 de la CPE, ‘La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa’, esto es que, la Constitución Política del Estado, es la ‘norma-normarum’ del ordenamiento jurídico, la ley de leyes, la ley fundamental en base a la cual se van a desarrollar las leyes especiales y específicas, contemplando los principios, valores y garantías que ésta dispone para alcanzar el goce y protección de los derechos que en su texto reconoce a favor de los gobernados y para el cumplimiento de los deberes que impone a los gobernantes; en consecuencia, todo el orden jurídico y político del Estado debe encontrarse congruente y compatiblemente proyectado con referencia al contenido del texto constitucional, ya que de no existir esta relación entre las leyes y la Constitución, se produciría ineludiblemente una fractura que, para fines didácticos, identificaremos como inconstitucionalidad o anti constitucionalidad.

En ese orden de cosas, es preciso señalar que si bien la reforma constitucional de 1994, determinó la creación de un órgano específico que ejerza el control de Constitucionalidad en Bolivia, a saber, el Tribunal Constitucional, cabe resaltar sin embargo que, en nuestro país, esta tarea tendiente al saneamiento objetivo del ordenamiento jurídico nacional, no sólo se encuentra en manos del Tribunal Constitucional, sino que, Bolivia, ha adoptado para el cumplimiento de tan delicada tarea el sistema mixto de control de constitucionalidad, esto es que, tanto jueces y tribunales ordinarios como el propio Tribunal Constitucional, se encuentran en la ineludible exigencia de observar los preceptos constitucionales y verificar su cumplimiento; es decir que, jueces y tribunales tienen la obligación de aplicar la constitución en los procesos judiciales que llegan a su conocimiento, debiendo observar en su accionar que la disposición legal aplicable al caso concreto no sea

contraria a la normativa constitucional, de manera tal que, derechos, garantías y principios, sean estos constitucionales o de aplicación del derecho, no se vean afectados en detrimento de los actores procesales”.

La SCP 1122/2017-S1 de 12 de octubre, indicó: “En efecto, uno de los pilares del modelo constitucional boliviano, es la igualdad jerárquica de todos los derechos fundamentales, incluidos claro está los derechos económicos, sociales y culturales, así como su directa aplicabilidad y por ende, su directa justiciabilidad. A su vez, la directa aplicabilidad, implica un cambio esencial en el rol de las autoridades jurisdiccionales, ya que estas deben aplicar y garantizar la eficacia máxima de los derechos insertos en el bloque de constitucionalidad, para lo cual, las autoridades jurisdiccionales, deben utilizar un criterio esencial de interpretación denominado ‘interpretación desde y conforme al bloque de constitucionalidad’; en tal sentido, en caso de existir una ley expresa sea esta formal o material, la autoridad jurisdiccional, como primer garante y celador del respeto a los derechos fundamentales, debe velar porque el tenor literal de la norma esté conforme con el contenido material de la parte dogmática de la Constitución y del Bloque de Constitucionalidad, caso contrario, a través de los criterios de interpretación basados en el *pro hómine*, *favoris débiles*, *pro-actione*, *pro-libertatis*, pro justicia social, entre otros, deben asegurar la ‘eficacia máxima de los Derechos fundamentales’.

Los aspectos antes descritos, inequívocamente implican un cambio de roles de los jueces, cuya labor en un contexto *ius-positivista*, se limitaba a una interpretación exegética, merced al método de la subsunción; de manera que, los jueces ordinarios y autoridades administrativas, no estaban facultados a realizar ningún juicio de valor ni siquiera vinculado a la compatibilidad de la norma con los Derechos Fundamentales; en cambio, en el marco de los postulados del Estado Constitucional de Derecho, las autoridades jurisdiccionales son las primeras garantes del respeto a los derechos fundamentales y deben aplicar directamente los derechos en el marco de pautas específicas de interpretación y de acuerdo a una coherente argumentación jurídica.

En cuanto a la Teoría del Bloque de Constitucionalidad aplicable al Estado Plurinacional de Bolivia, ésta fue desarrollada en la SC 0110/2010-R, que realizando una interpretación extensiva y evolutiva del art. 410.II de la CPE, estableció que el Bloque de Constitucionalidad está conformado por la Constitución como texto escrito; los tratados internacionales referentes a Derechos Humanos incluidas las decisiones y directrices que emanen tanto del Sistema Universal como Interamericano de Protección de Derechos Humanos; los Acuerdos de Integración y los principios y valores supremos de carácter plural.

El modelo constitucional imperante, asegura en igual jerarquía la vigencia de derechos individuales, colectivos y difusos, consagración que no puede limitarse únicamente al texto escrito en la constitución, sino también, su desarrollo, tiene génesis en Tratados Internacionales referentes a Derechos Humanos y en directrices, principios y estándares jurisprudenciales que emanan de órganos supra-estatales de protección de derechos humanos, por lo que la materialización de estos derechos en el marco de una armonías tanto con el sistema universal como Interamericano de protección de Derechos Humanos debe ser abordada desde la concepción del Bloque de Constitucionalidad Boliviano.

“La Constitución boliviana, plasma en su contenido axiológico principios, valores y reglas de observancia y cumplimiento obligatorio, para defender los derechos del contribuyente es necesario identificar las disposiciones de la Constitución Política del Estado” (Billardi & Vergara Sandoval, 2016, pág. 65).

*Artículo 115. I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.*

*II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.*

*Artículo 117. I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.*

*II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena.*

*III. No se impondrá sanción privativa de libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por la ley.*

*Artículo 180. I. La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez.*

*II. Se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales.*

*III. La jurisdicción ordinaria no reconocerá fueros, privilegios ni tribunales de excepción. La jurisdicción militar juzgará los delitos de naturaleza militar regulados por la ley. (CPE, 2009)*

#### **2.4.2. Instrumentos Internacionales**

La doctrina del Bloque de Constitucionalidad boliviano a la luz del vivir bien, tiene la finalidad brindar amparo al principio de supremacía constitucional, denomina también 'principio de constitucionalidad', a partir del cual operará el fenómeno de constitucionalización del ordenamiento jurídico, irradiando e impregnando de contenido a todos los actos de la vida social, tal cual establece el art. 410.I de la Norma Suprema con relación al 256 de la misma.

La Teoría del Bloque de Constitucionalidad aplicable al Estado Plurinacional de Bolivia, fueron desarrolladas por el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional 0110/2010-R, decisión que realizó una interpretación extensiva y evolutiva del art. 410.II de la CPE. (Attard Bellido, 2018, págs. 36-37). En este sentido se estudian las normas supranacionales aplicables en el estado plurinacional de Bolivia.

#### **2.4.2.1. Declaración Universal de los Derechos Humanos**

Artículo 25. 1. *Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.* (Asamblea General de las Naciones Unidas, 10 de diciembre de 1948)

#### **2.4.2.2. Convención Americana de Derechos Humanos Pacto de San José**

Art. 8 de la CADH: 1. *Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*

2. *Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:*

a) *Derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;*

- b) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;*
- c) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;*
- d) Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;*
- e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;*
- f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;*
- g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.*

***h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.***

*3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.*

*4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.*

*5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.*

*ii) La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), -que forma parte del bloque de constitucionalidad según la SC 0110/2010-R de 10 de mayo, interpretando el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) ha entendido que el respeto y protección del debido proceso es también aplicable en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración Pública'*

*Así en el caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá (Sentencia de 2 de febrero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas) entendió que: ‘... cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal’, derecho que: ‘... es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas’ (párrafos 124 y 127).*

*El mismo órgano interamericano de protección derechos humanos, en el caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú (Sentencia de 31 de enero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas) a partir de la interpretación del art. 8 de la CADH, señaló:*

*‘El respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención’ (párrafo 68).*

*‘Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, ‘sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales’ a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos’ (párrafo 69).*

*‘Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal’ (párrafo 70).*

*‘De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un ‘juez o tribunal competente’ para la ‘determinación de sus derechos’, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana (párrafo 71)’. (Organización de los Estados Americanos, 22 de Noviembre del 1969)*

#### **2.4.2.3. Declaración Americana de los Derechos del Hombre**

La Declaración Americana de los Derechos del Hombre aborda el tema y señala en el artículo XVIII, que:

*“Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen en perjuicio suyo, algunos de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”. (Organización de los Estados Americanos (OEA), 1948)*

#### **2.4.2.4. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos**

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, da un marco jurídico disponiendo en su artículo 14 que:

*“Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil”. (Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas, 16 Diciembre 1966)*

#### **2.4.3. Sentencia Constitucional Nº 009/2004 de 28 de enero**

Declara:

1º *La Inconstitucionalidad: 1) por omisión normativa del art. 131 y 2) por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139.c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTb), con los efectos previstos por el art. 58- III LTC;*

2º *La constitucionalidad de los arts. 139.b), 140.a) y b), 143 y 144 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTb), en el marco de la interpretación constitucional expresada en los fundamentos de esta sentencia, por previsión expresa del art. 58-V LTC. (Tribunal Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia, 2004)*

#### **2.4.4. Sentencia Constitucional Nº 018/2004 de 02 de marzo**

Declara:

*1º La Constitucionalidad del art. 132 de la Ley 2492 o Código Tributario.*

*2º La Inconstitucionalidad del art. 107.I y de la Disposición Final Primera de la Ley 2492 o Código Tributario. (Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, 2004)*

#### **2.4.5. Sentencia Constitucional Nº 0042/2004 de 22 de abril**

*“...toda actividad sancionadora del Estado, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores, la contradicción y presentación de pruebas tendentes a desvirtuar la acusación, la asistencia de un defensor, el derecho pro actione ó a la impugnación; asimismo, el derecho a la defensa, se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la ley y ante su juzgador, al juez natural y a la seguridad”. (Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, 2004)*

#### **2.4.6. Sentencia Constitucional Nº 0287/2011-R de 29 de marzo**

*“El debido proceso, es el derecho de toda persona a un proceso justo, ante el juez natural previamente determinado, proceso que deberá ser llevado a cabo sin dilaciones de una manera equitativa a procesos instaurados a sus pares, dentro del cual se garantice al administrado o procesado la certeza de una notificación con la totalidad de la sindicación a efectos de una defensa efectiva, permitiendo ser escuchado, presentar pruebas, impugnar, el derecho a la doble instancia, presentar las excepciones que correspondan a criterio suyo, sobre las cuales en todos los*

casos deberá existir pronunciamiento expreso del Tribunal o autoridad a cargo del proceso disciplinario”. (Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, 2011)

#### **2.4.7. Sentencia Constitucional Nº 2170/2013 de 21 de noviembre**

*“...el contenido de una disposición legal no está supeditado al arbitrio de una sola persona, autoridad o una estructura de poder existente al interior de un Estado, sino que, se define por la Constitución Política del Estado, de ahí que todo el acervo de la estructura jurídica debe estar en armonía y coherencia con la misma. En ese marco de consideraciones, los derechos fundamentales y las garantías constitucionales son consideradas verdaderos límites al poder, porque no existe autoridad, persona o poder alguno que pueda violentar la eficacia y la integridad de los mismos, más allá de los límites establecidos por la misma Constitución del Política del Estado. Así, la SCP 1714/2012 de 1 de octubre, señaló:*

*“...la funcionalidad de la Constitución también sufre un giro trascendental, pues no sólo se erige para limitar el ejercicio de poder político y organizar las estructuras estatales, sino también en defensa de los derechos fundamentales, concebidos como valores supremos a ser materializados; por tanto, la Constitución sirve para garantizarlos, por lo que se hace necesario descartar el denominado constitucionalismo débil para ingresar al ‘constitucionalismo fuerte’, donde el fin último ya no es limitar el ejercicio del poder político, sino efectivizar los derechos fundamentales, no sólo las llamadas libertades o derechos civiles y políticos, sino también los derechos sociales, económico culturales, dejando de lado ese Estado liberal limitado a garantizar únicamente el ejercicio de derechos individuales, que dejó en manos de quienes tenían poder económico la satisfacción de sus derechos sociales y económicos, generando brechas de desigualdad e injusticia, lo que motivó el proyecto de edificar un Estado Social que ponga en vigor los principios-valor de la ‘justicia e igualdad’ a fin de concretizar respecto de todos los derechos sociales, económico culturales y los que ahora también se reclaman como fundamentales, como el derecho al agua, a la vivienda, al medio ambiente, etc. Consecuentemente,*

*el Estado Constitucional de Derecho, sustenta su estructura en el respeto a derechos fundamentales con el encargo de materializarlos a través de sus instituciones y estructuras organizativas para lograr una convivencia pacífica, debido a ello, la vigencia plena de derechos fundamentales, no solamente se la realiza a través del reconocimiento de un catálogo amplio de éstos, sino también mediante la incorporación de mecanismos eficaces: garantías normativas, jurisdiccionales e institucionales para una real protección” (las negrillas nos corresponde)...*

*En virtud a nuestro modelo de Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías, la potestad sancionadora del Estado se encuentra limitada por los principios valores, derechos y garantías previstos en la Constitución Política del Estado y en los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos.*

*Efectivamente, debe considerarse que nuestro modelo de Estado tiene, además de características propias como la plurinacionalidad, la interculturalidad y la descolonización, elementos que lo inscriben dentro del marco de los Estados constitucionales actuales, en los que se apuesta por constituciones plurales, garantizadas y normativas, con un amplio catálogo de principios, valores, derechos y garantías fundamentales, que se encuentran dotadas de garantías específicas de interpretación, que hacen que la parte axiológica y dogmática de la Constitución Política del Estado tenga un peso decisivo no solo en cuanto a su aplicación directa, sino también, porque se constituyen en fundamento y límites de las diferentes funciones del poder público.*

*Así, respecto a la facultad sancionadora del Estado, constituida no sólo por el derecho penal, sino también por el derecho administrativo sancionador, es evidente que, en virtud al principio de constitucionalidad (art. 410 de la CPE), las normas sustantivas y procesales que se crean para el efecto, deben estar enmarcadas en las normas constitucionales, donde tiene un rol fundamental la parte dogmática de la*

*Constitución Política del Estado, pero también en las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad.*

*Entonces, el legislador y las autoridades administrativas, en la Reglamentación, no poseen una discrecionalidad absoluta al momento de legislar y de definir qué conductas serán consideradas delitos, infracciones o contravenciones, definir las sanciones y el procedimiento para el efecto, sino que deben respetar el sustento axiológico y dogmático de la Constitución Política del Estado, en especial los derechos y garantías de las personas que se constituyen en el fundamento y límite del poder sancionador del Estado y, de no hacerlo, se abre la vía del control normativo de constitucionalidad, ya que, en el marco de nuestro Estado Plurinacional y Comunitario, que recoge los postulados del Estado Constitucional, el carácter normativo de la Constitución Política del Estado se encuentra garantizado a través del Tribunal Constitucional Plurinacional.*

*En ese sentido, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional contenida en la SCP 0142/2012 de 14 de mayo, estableció que, en virtud a nuestro modelo de Estado, tanto el razonamiento de las juezas y los jueces, como de las servidoras y los servidores públicos del Estado del nivel central y de las entidades territoriales autónomas, cuando ejerzan potestades administrativas, entre ellas, las potestades sancionadoras de la administración pública del nivel central y de las entidades territoriales autónomas, "...debe partir de la Constitución, de sus normas constitucionales-principios atendiendo las características del nuevo modelo de Estado que los sustentan"; normas constitucionales principios que, de acuerdo a la SCP 0112/2012, "...son la pluralidad de valores, principios, derechos fundamentales no sólo individuales (liberales y sociales) sino un amplio catálogo de derechos y garantías, principios y valores plurales y colectivos que la constitución representa como un pacto de postulados distintos y hasta veces contradictorios, pero que al final deben coexistir".*

*Conforme a ello, respecto al valor normativo de la Constitución Política del Estado, la jerarquía de las normas constitucionales y su obligatoriedad, precisó que: “...las normas constitucionales-principios, establecidos en el texto constitucional tienen validez normativa, prelación jerárquica y son obligatorias respecto a las normas constitucionales-reglas y con mayor con relación respecto a las normas legales-reglas (contenidas en las leyes en sentido general sustantivas o procesales) por el sólo hecho de estar inscritas en la Constitución, una Constitución ideada dentro del modelo de Estado Constitucional, con todo lo que ello implica”.*

*A partir de dichos razonamientos las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012 de 9 de mayo y 0142/2012, hicieron referencia a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, que:“...encuentran una barra de contención en el respeto de garantías mínimas, siendo una de ellas, el debido proceso”, que de acuerdo a las mismas sentencias, “...controla y limita el campo de acción de la potestad sancionadora del Estado, a efectos de evitar una actividad arbitraria de la administración pública que se torne en ilícita. Ello en aras de la búsqueda de la materialización de los valores, en los que se sustenta el Estado Constitucional de Derecho Plurinacional Comunitario e Intercultural (art. 8.II de la CPE), que en lo conducente, al ámbito sancionador disciplinario, principalmente son el de justicia y armonía”.*

*III.4. El debido proceso en la Constitución Política del Estado y su aplicación al ámbito administrativo sancionador*

*La jurisprudencia constitucional ha señalado que el Estado, en determinados supuestos, otorga a la Administración Pública la potestad sancionadora, que el conjunto de normas que regulan esa potestad, lo constituye el llamado derecho administrativo sancionador: “Esta potestad sancionadora, por los fines que persigue, se bifurca en dos: la disciplinaria y la correctiva. La primera se dirige a proteger los propios intereses de la Administración como organización (eficiencia, puntualidad, etc.); sus sanciones están dirigidas a sus funcionarios, así como a personas*

*vinculadas a la Administración por especiales deberes y relaciones jurídicas. La segunda, se dirige a imponer sanciones a la generalidad de ciudadanos que pudieran transgredir los deberes jurídicos que las normas les imponen como administrados...*

*En ese ámbito, de acuerdo a lo señalado en el Fundamento Jurídico III.2 de la presente Resolución y siguiendo el entendimiento contenido en la SC 0035/2005 de 15 de junio, cuando el legislador atribuye a la administración facultades sancionadoras, no debe proceder por puro arbitrio, sino que deben cumplir determinadas condiciones para ser constitucionales, observando las garantías básicas de orden material y formal.*

*Conforme a ello, la jurisprudencia constitucional ha sido uniforme en establecer que el debido proceso debe ser observado no sólo en la vía judicial, sino en toda la esfera administrativa sancionadora (SSCC 787/2000-R, 953/2000-R, 820/2001-R, 757/2003-R y la Sentencia Constitucional Plurinacional 0685/2012, entre muchas otras). Así, la SC 685/2002-R, ha establecido que los derechos a la seguridad, a la petición, a la defensa y a la garantía del debido proceso, "[...] son aplicables no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado".*

*Dichos razonamientos fueron reiterados por la SC 0498/2011-R de 25 de abril, en la que se señaló que: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial, en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta '...*

*El contenido jurisprudencial anotado, fue reiterado por las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012, 0143/2012, 0169/2012 y 0851/2012, entre muchas otras.*

*Así, la SCP 0140/2012 de 9 de mayo, a partir de las normas de la Constitución Política del Estado, la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, tuvo el siguiente razonamiento respecto al debido proceso en el ejercicio de la actividad sancionadora del Estado:*

*“i) El debido proceso, está reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115. II y 117. I de la CPE, 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).*

*El art. 115. II de la CPE, reconoce que: ‘El Estado garantiza el derecho al proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones’.*

*A su vez, el art. 117. I de la CPE, consagra: ‘Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada’.*

*La Sentencia Constitucional glosada, concluyó que: “El Tribunal Constitucional aplicó este entendimiento a infinidad de casos que fueron resueltos en su jurisdicción entendiendo que todos los principios y garantías propias del derecho penal se aplican también extensivamente en el ámbito administrativo sancionador”.*

*Por su parte, la SCP 0143/2012 de 14 de mayo, sostuvo que: “El debido proceso es una garantía constitucional, que en virtud de los efectos de irradiación de la Constitución Política del Estado, es también aplicable a los procesos administrativos y a todos aquellos procesos disciplinarios de carácter sancionatorio que se presentan en todas las esferas institucionales, sean éstas públicas o*

*privadas, dentro las cuáles se tenga que llegar a un fallo o resolución, decisión que en definitiva surte efectos jurídicos que indudablemente repercuten en los derechos de las personas’.*

*El proceso administrativo sancionatorio al igual que el procedimiento penal, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial, en cuanto: a) al juez natural, b) legalidad formal, c) tipicidad, d) equidad, y, e) defensa irrestricta. Eduardo García Enterría, en relación al proceso administrativo sancionador, ha señalado: ‘...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal’.* (Tribunal Constitución Plurinacional de Bolivia, 2013)

#### **2.4.8. Sentencia Constitucional Nº 0967/2014 de 23 de mayo**

*Primero.- Declarar la Inconstitucionalidad del art. art. 10.II de la Ley 212, por ser incompatible con los arts. 8.II, 14.II, 115, 117.I y 119 de la CPE; 8.2 inc. h), 24 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y, 14 del PIDCP.*

*Sentencia Constitucional No. 2170/2013 de 21 de noviembre del 2013*

*Segundo.- Declarar la Inconstitucionalidad de la última parte del art 47.I del DS 27175, que señala: “...demostrar el cumplimiento de la obligación o de la sanción pecuniaria dispuesta por la resolución recurrida, salvo el caso de suspensión señalado en el Artículo 40 del presente Reglamento”, con los efectos previstos en el art. 78.II.4 del CPCo, en mérito a lo previsto por el art. 84 del mismo cuerpo legal.* (Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, 2014)

#### **2.4.9. Sentencia Constitucional Nº 0897/2018-S3 de 10 de agosto**

*III.1. El derecho a la impugnación en la vía administrativa y su interpretación de acuerdo al principio pro homine y conforme a los tratados (control de convencionalidad). La SCP 1905/2013 de 29 de octubre, sobre el particular señaló: «El art. 180.II de la CPE, refiere que: “Se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales”, y conforme el art. 410 de la Norma Suprema, el bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales; así, el Pacto de San José Costa Rica en su art. 8. Inc. h) Toda persona tiene el derecho a recurrir del fallo ante juez o tribunal superior, por lo que la impugnación es parte del debido proceso en su elemento la defensa y, por ende, no sólo debe ser aplicado en la vía judicial, sino también en la administrativa, conforme ha quedado señalado en el fundamento precedentemente desarrollado.*

*En ese sentido, debe mencionarse a la SCP 0140/2012, que hizo referencia a los recursos de revocatoria y jerárquico como medios de impugnación en la vía administrativa disciplinaria sancionadora que tienen la finalidad de asegurar la eficacia material del derecho a la doble instancia o de recurrir ante un tribunal superior y el derecho a la defensa en la fase impugnativa. Dicha Sentencia tuvo el siguiente razonamiento:*

*“Desde la concepción del Estado Constitucional de Derecho, la tramitación de los procesos judiciales o administrativos no debe constituirse en simples enunciados formales (justicia formal, como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales), sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos (justicia material, debido proceso y sus derechos fundamentales constitutivos, así como de los derechos fundamentales sustantivos).*

*Al respecto, como ejemplo, corresponde recordar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional anterior, cuando en la línea jurisprudencial construida a partir de SC*

*1845/2004-R de 30 de noviembre, entendió que la forma procesal de las notificaciones (en sentido genérico) en los procesos judiciales o administrativos, no está dirigida a cumplir una formalidad en sí misma, sino que su valor está condicionado en la medida que asegure la eficacia material del derecho a la defensa. Por ello, dicha Sentencia concluyó que cuando la notificación por defectuosa que sea en su forma (por ejemplo no se cumplan las formas procesales para la notificación personal, cedula, edictal, etc.), pero cumplan con su finalidad (hacer conocer la comunicación en cuestión) y, por ende, aseguren la eficacia material del derecho a la defensa, esa notificación es válida.*

*De ahí que es posible concluir que el reconocimiento de los típicos medios de impugnación de los actos administrativos, reconocidos en el orden legal (Ley de Procedimiento Administrativo), a través de dos instancias: el recurso de revocatoria y el recurso jerárquico, son formas procesales de impugnación en sede administrativa, instituidas por el legislador, con base en las cuales debe procederse en la vía de impugnación, es decir, es el procedimiento del ordenamiento interno del Estado que prevé dos instancias, las que no están dirigidas a cumplir una formalidad procesal en sí misma, sino que tienen valor en la medida que aseguren la eficacia material de los siguientes derechos fundamentales y garantías constitucionales: i) Derecho a la doble instancia o de recurrir ante un tribunal superior en el ámbito disciplinario sancionador y, su nexa con ii) El derecho a la defensa en la fase impugnativa.*

*Es decir, en el caso, las formas del procedimiento administrativo sancionador en sus diferentes fases, guardarán correspondencia y coherencia con el derecho al debido proceso en la medida en que se aseguren su eficacia.*

*Dado el carácter sancionador del proceso disciplinario, éste -en todas sus fases o instancias- tiene que sustanciarse y resolverse garantizando el debido proceso, que tiene como componente esencial el derecho a la defensa. En efecto si se analiza la fase de impugnación del proceso disciplinario en sede administrativa, es posible concluir que sólo puede predicarse la eficacia material del derecho a la*

defensa (art. 115. II de la CPE y 8.2 inc. f) de la CADH) cuando se otorga a las servidoras y servidores públicos la oportunidad de ejercer un otro derecho fundamental, este es: el derecho a la doble instancia o de recurrir ante un tribunal superior (art. 8.2 inc. h) de la CADH).

*El art. 8.2. h de la CADH, señala: 'Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior'.*

*Por su parte, el art. 14.5 del PIDCP, estipula: 'Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley'. (Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, 2018)*

#### **2.4.10. Ley N° 2492; Código Tributario Boliviano**

Según el Código Tributario Boliviano actualizado al 30 de junio de 2015 publicado por la Autoridad de Impugnación Tributaria el artículo 131 establece:

Artículo 131 Ley N° 2492 (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 tienen efecto suspensivo.*

*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 (5) 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 dentro de los noventa (90) días siguientes. Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga. (Código Tributario Boliviano Texto Ordenado, 2015, págs. 64-65)*

#### **2.4.11. Código Procesal Civil**

Disposición final Tercera. De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada. (Gaceta Oficial de Bolivia, 2015)

#### **2.4.12. Ley N° 620**

Es la Ley transitoria para la tramitación de los procesos Contencioso y Contencioso Administrativo.

*Artículo 1. (Objeto). La presente Ley tiene por objeto crear en la estructura del Tribunal Supremo de Justicia y en los Tribunales Departamentales de Justicia, Salas*

*en Materia Contenciosa y Contenciosa Administrativa, estableciendo sus atribuciones.*

*Artículo 2. (Sala especializada en materia contenciosa y contenciosa administrativa del tribunal supremo de justicia). Se crea la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, como parte de la estructura del Tribunal Supremo de Justicia, con las siguientes atribuciones:*

*1. Conocer y resolver las causas contenciosas que resultaren de los contratos, negociaciones y concesiones del Gobierno Central, y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración pública a nivel nacional.*

*2. Conocer y resolver las demandas Contenciosas Administrativas del nivel nacional, que resultaren de la oposición entre el interés público y privado.*

*Artículo 3. (Sala especializada en materia contenciosa y contenciosa administrativa de los tribunales departamentales de justicia). Se crea la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, como parte de la estructura de los Tribunales Departamentales de Justicia, con las siguientes atribuciones:*

*1. Conocer y resolver las causas contenciosas que resultaren de los contratos, negociaciones o concesiones de los gobiernos autónomos departamentales, municipales, indígenas originarios campesinos y regionales; universidades públicas, y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración estatal a nivel departamental.*

*2. Conocer y resolver las demandas contenciosas administrativas a nivel departamental, que resultaren de la oposición del interés público y privado.*

*Artículo 4. (Procedimiento). Para la tramitación de los procesos contenciosos y contenciosos administrativos, se aplicarán los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, hasta que sean regulados por Ley, como jurisdicción especializada, conforme establece la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 de 19 de noviembre de 2013, " Código Procesal Civil".*

*Artículo 5. (Recurso De Casación). I. Contra la resolución que resuelva el proceso contencioso, procederá el Recurso de Casación, conforme a lo siguiente:*

*1. En los procesos contenciosos tramitados en las Salas Contenciosas y Contenciosas Administrativas de los Tribunales Departamentales de Justicia, los Recursos de Casación serán resueltos por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.*

*2. En los procesos contenciosos tramitados en la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, los Recursos de Casación serán resueltos por la Sala Plena de ese Tribunal.*

*II. Contra la resolución que resuelva el proceso contencioso administrativo, no procede recurso ulterior.*

*Artículo 6. (Procesos en trámite). Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y de las Salas Plenas de los Tribunales Departamentales de Justicia, hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente Ley.*

*Artículo 7. (Reestructuración). Al no implicar gastos del Tesoro General de la Nación - TGN la implementación de la presente Ley, en el plazo de cuarenta y cinco (45) días a partir de su promulgación, el Tribunal Supremo de Justicia y los Tribunales Departamentales de Justicia, deberán realizar la reestructuración de sus salas.*

Disposición derogatoria única. Se deroga el Parágrafo I del Artículo 10 de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Agroambiental, Consejo de la Magistratura y Tribunal Constitucional Plurinacional. (Gaceta Oficial de Bolivia, 29 de diciembre de 2014)

### **2.2.13. Resoluciones Normativas**

La Resolución Normativa de Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales N° RND N° 10.0022.14.

La Resolución de Directorio de la Aduana Nacional N° 01-023-16.

Ambas resoluciones manifiestan que tipo de garantías son las que deben presentar los sujetos pasivos dentro de los 90 días de acuerdo a Ley.

## **CAPITULO III**

### **MARCO REFERENCIAL**

#### **3.1. Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT)**

##### **3.1.1. Antecedentes de la AIT**

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), fue creada por el Título III de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (CTB) del 2 de agosto de 2003, como parte del poder ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP). (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2022, pág. 1)

##### **3.1.2. Funciones de la AIT**

La AIT es un órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

La AIT tiene como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan por controversias entre el Contribuyente y la Administración Tributaria contra los actos definitivos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y Gobiernos Autónomos Municipales: “Es un tribunal administrativo que conoce y resuelve los recursos de alzada y jerárquico que se interponen en contra de los actos definitivos de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Autónomos Municipales) imparte justicia tributaria” (Valdivia, 2015, pág. 12).

Su principal herramienta luego de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia es la Ley N° 2492-Código Tributario Boliviano, promulgada el 2 de agosto de 2003, su modificación a través de la Ley 3092

del 7 de julio de 2007 y la Ley N° 1990 General de Aduanas promulgada el de 28 de julio de 1999, así como su reglamento promulgado por Decreto Supremo N° 25870 de 11 de agosto de 2000. (Valdivia, 2015, pág. 12)

### **3.1.3. Organización de la AIT**

La AIT está compuesta por una Autoridad General con sede en la ciudad de La Paz y cuatro (4) Autoridades Regionales con sede en las capitales de los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba. También forman parte de la AIT, los Responsables Departamentales que, previa aprobación de la Autoridad General, serán designados por la Autoridad Regional en las capitales de departamento donde no existan Autoridades Regionales.

El Artículo N° 141° del Decreto Supremo N° 29894, del 7 de febrero de 2009, que reglamenta la estructura del Órgano Ejecutivo, dispone que la Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Regionales Tributarias pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, respectivamente; y determina que dichas entidades seguirán cumpliendo sus objetivos, desarrollando sus funciones y atribuciones, hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado, manteniendo inalterable su existencia y continuidad de funcionamiento como Entidad.

“La Ley N° 3092 del 7 de julio de 2005 incorpora al Código Tributario Boliviano el procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la AIT” (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2022, pág. 2).

## CAPITULO IV

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 4.1. Conclusiones

En la presente monografía se ha analizado desde varios puntos de vista la vulneración de derechos constitucionales que ocasiona el artículo 131 de la Ley N° 2492. El cual tiene bastante similitud con la regla *solve et repete*, haciendo especial énfasis en la postura del Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia.

Se concluye que la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) dispone en su Artículo 8 inc. 1, que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Se trata de un pacto con jerarquía Constitucional de manera tal que cualquier norma contradiga a cualquiera de los Tratados Internacionales que ella adopta será de dudosa constitucionalidad.

Por lo que, el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica deroga la regla del *solve et repete*. Independientemente del principio jurídico que establece que una ley posterior deroga a una ley anterior, por lo que el precepto del artículo 131 de la Ley N° 2492 bajo análisis vulnera claramente derechos constitucionales como el derecho de acceso a la justicia, el derecho a la defensa, el derecho a la igualdad y el derecho a la impugnación. (Así mismo ocurre con los demás instrumentos internacionales citados en la presente monografía).

En tal sentido, exigir un pago del tributo como condición previa para lograr el acceso a la justicia, para aquellos contribuyentes que no poseen los medios suficientes, se traduce en forma discriminatoria, en una denegación de justicia, y vulnera el Pacto de San José de Costa Rica que, sin condicionantes establece el Derecho que tienen todas las personas a ser oídas con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente.

En línea con la mayoría de la doctrina, se considera que el artículo 131 de la Ley N° 2492 bajo análisis en su párrafo tercero restringe la igualdad ante la ley. De otra manera y si se le diera validez legal a este principio, en los hechos, los contribuyentes no pudientes nunca podrán acceder a la justicia.

En otro orden de ideas, y abonando la teoría que intento explicar, la Constitución Política del Estado en su artículo 115 establece como uno de los fundamentos del Estado de Derecho, el derecho a la defensa en juicio. De tal manera, que el Estado será garante y se encontrará obligado a otorgar protección jurídica eficaz a todos los ciudadanos quienes, por otra parte, se encontrarán en condiciones de reclamarlo en cualquier momento del proceso.

Esta norma deberá ser brindada sin condiciones ni obstáculos por lo que de aplicarse la regla del *solve et repete* contenida en el artículo 131 de la Ley N° 2492 se estaría violando este principio constitucional habida cuenta del condicionamiento del pago del tributo requerido por la autoridad administrativa, previo acceso a la justicia.

Vale decir, en tal sentido que obligar al pago previo de un tributo como requisito para acceder a la justicia a fines de discutir un proceder de la administración relacionado con una sanción a una persona, altera los pilares básicos que otorgan la tutela judicial efectiva como así también la inviolabilidad de la defensa en todo proceso judicial.

En consecuencia, esa exigencia se torna ilegítima toda vez que lesiona gravemente los derechos constitucionales pues exigir a un particular el pago previo de una garantía como requisito de admisibilidad de una acción judicial tendiente a garantizar el control judicial de un acto sancionatorio dictado por la autoridad administrativa en ejercicio de funciones jurisdiccionales, deriva en un grave menoscabo de los derechos constitucionales de los particulares consagrados la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y en el artículo 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, de rango constitucional (art. 410 CPE)

Se concluye que el artículo 115 de la CPE en relación al derecho que tienen todos los habitantes de Bolivia de acceder a la justicia y, sobre todo, a la defensa en juicio. Este derecho constitucional, así como el Pacto de San José de Costa Rica, la Declaración Americana de los Derechos del Hombre, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la doctrina señalada dan cuenta de la inconstitucionalidad del principio *solve et repete* contenido en el artículo 131 de la Ley N° 2492 y de la que debería dar cuenta el Tribunal Supremo de Justicia toda vez que la racionalidad del monto a abonar no hace más que discriminar entre aquellos que tienen la facultad de hacerlo y los que no.

Se concluye que la jurisprudencia nacional a partir de diferentes Sentencias Constitucionales establece la inconstitucionalidad del principio *solve et repete* consagrado en el artículo 131 de la Ley N° 2492: a saber:

- Sentencia Constitucional N° 009/2004 de 28 de enero.

Declara:

1° La Inconstitucionalidad: 1) por omisión normativa del art. 131 y 2) por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139.c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTb), con los efectos previstos por el art. 58- III LTC;

- Sentencia Constitucional N° 0042/2004 de 22 de abril

Establece que:

*“...toda actividad sancionadora del Estado, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores, la contradicción y presentación de pruebas tendentes a desvirtuar la acusación, la asistencia de un defensor, el derecho pro actione ó a la impugnación; asimismo, el derecho a la defensa, se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la ley y ante su juzgador, al juez natural y a la seguridad”.*

- Sentencia Constitucional N° 0287/2011-R de 29 de marzo

Señala que:

*“El debido proceso, es el derecho de toda persona a un proceso justo, ante el juez natural previamente determinado, proceso que deberá ser llevado a cabo sin dilaciones de una manera equitativa a procesos instaurados a sus pares, dentro del cual se garantice al administrado o procesado la certeza de una notificación con la totalidad de la sindicación a efectos de una defensa efectiva, permitiendo ser escuchado, presentar pruebas, impugnar, el derecho a la doble instancia, presentar las excepciones que correspondan a criterio suyo, sobre las cuales en todos los casos deberá existir pronunciamiento expreso del Tribunal o autoridad a cargo del proceso disciplinario”.*

- Sentencia Constitucional N° 2170/2013 de 21 de noviembre

Establece que:

*“...el contenido de una disposición legal no está supeditado al arbitrio de una sola persona, autoridad o una estructura de poder existente al interior de un Estado, sino que, se define por la Constitución Política del Estado, de ahí que todo el acervo de la estructura jurídica debe estar en armonía y coherencia con la misma. En ese marco de consideraciones, los derechos fundamentales y las garantías constitucionales son consideradas verdaderos límites al poder, porque no existe autoridad, persona o poder alguno que pueda violentar la eficacia y la integridad de los mismos, más allá de los límites establecidos por la misma Constitución del Política del Estado...”*

## **4.2. Recomendaciones**

Se recomienda al Órgano Legislativo Plurinacional la modificación del artículo 131 de la Ley Nº 2492 para establecer la eficiencia del respeto al debido proceso dentro de los procesos tributarios. En concordancia con la SCP 0140/2012 de 9 de mayo, que sostuvo: “i) El debido proceso, está reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115. II y 117. I de la CPE, 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP). El art. 115. II de la CPE, reconoce que: ‘El Estado garantiza el derecho al proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones’. A su vez, el art. 117. I de la CPE, consagra: ‘Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada’”.

(Autoridad de Impugnación Tributaria, 2015)

Se recomienda como otra forma de asegurar el pago de la deuda tributaria es que la administración Tributaria, responsable de la recuperación de las deudas tributarias firmes, liquidas y exigibles ejecute las medidas coactivas para efectuar la cobranza de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo; utilizando los mecanismos coercitivos legales, con la finalidad de obtener la recuperación total de las

obligaciones impagas, para lo cual pueda realizar la anotación preventiva de los bienes del sujeto pasivo en vez de solicitar garantías establecidas en el art. 131 párrafo cuarto de la Ley N° 2492.

## BIBLIOGRAFÍA

- Altamirano, A. (2012). *Derecho tributario. Teoría general*. Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.
- Ander-Egg, E. (2008). *Métodos y Técnicas de Investigación Social*. Buenos Aires: Lumen.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. (10 de diciembre de 1948). *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. Paris.
- Attard Bellido, M. E. (2018). *Estándares Jurisprudenciales más altos en acciones de defensa y otros procedimientos constitucionales*. La Paz, Bolivia.
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (24 de Septiembre de 2015). *Código Tributario Boliviano Texto Ordenado*. Recuperado el 31 de Mayo de 2022, de [https://www.ait.gob.bo/Codigo\\_Tributario\\_Boliviano\\_.pdf](https://www.ait.gob.bo/Codigo_Tributario_Boliviano_.pdf)
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (2021). *Justicia Tributaria para Vivir Bien*. Recuperado el 31 de Mayo de 2022, de Folleto: [https://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/AIT/folleto\\_ait.pdf](https://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/AIT/folleto_ait.pdf)
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (2022). *Mandato Legal*. Recuperado el 31 de Mayo de 2022, de <https://www.ait.gob.bo/que-es-la-ait/>
- Balaguer, F. (2011). *Manual de Derecho Constitucional* (Vol. Tomo II ). Madrid, España: Tecnos.
- Billardi, C., & Vergara Sandoval, R. (2016). *Solve et repete Crítica a su vigencia jurídica* (Primera edición ed.). La Paz, Bolivia: Plural editores.
- Bolivia Impuestos.com. (08 de Octubre de 2019). *Código tributario, Ley 2492 actualizado*. Recuperado el 02 de Junio de 2022, de <https://boliviaimpuestos.com/codigo-tributario-ley-2492-actualizado/>
- Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas. (16 Diciembre 1966). *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Naciones Unidas, Serie de Tratados.
- De Oliveira, C. A. (2009). *El Derecho a la tutela judicial efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales*. Recuperado el 01 de JUNIO de 2022, de [//www.scielo.cl/pdf/revider/v22n1/art09.pdf](http://www.scielo.cl/pdf/revider/v22n1/art09.pdf)

- Del Real Alcalá, A. (2010). *Hacia la construcción del Tribunal Constitucional Plurinacional*. (E. Presencia, Ed.) La Paz, Bolivia: Vicepresidencia del Estado – CONCED GTZ .
- Gaceta Oficial de Bolivia. (2003). *Ley N° 2492, Código Tributario*. La Paz.
- Gaceta Oficial de Bolivia. (2015). *Ley 439 Nuevo Código Procesal Civil* .
- Gaceta Oficial de Bolivia. (29 de diciembre de 2014). *Ley N° 620*.
- Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia. (07 de Febrero de 2009). CPE. *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia*. La Paz, Bolivia: Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Desalma.
- Hernández S., R., Fernández C., C., & Baptista L., M. D. (2014). Metodología de la Investigación. En *Metodología de la Investigación* (pág. 4). Santa Fe: Mac Graw Hill.
- Lauría, A. (21 de Junio de 2021). *El principio del solve et repete*. Recuperado el 03 de Junio de 2022, de Mercojuris.com: <https://www.mercojuris.com/41676/el-principio-solve-et-repete-dr-augusto-lauria/>
- Organización de los Estados Americanos (OEA). (1948). *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*. Novena Conferencia Internacional Americana: Bogotá, Colombia.
- Organización de los Estados Americanos. (22 de Noviembre del 1969). *Pacto de San José de Costa Rica*. Costa Rica: Conferencia Especializada Interamericana.
- Ossorio, M. (2012). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y sociales*. La Paz.
- Servicio de Impuestos Nacionales. (2014). *Historia de los Tributos en Bolivia* (PDF ed.). La Paz, Bolivia: Impuestos Nacionales.
- Spisso, R. R. (2009). *Derecho Constitucional Tributario* (Cuarta edición ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Dima Press S.A.
- Torres Miranda, T. (Agosto de 2020). En defensa del método histórico-lógico desde la Lógica como ciencia. *Revista Cubana de Educación Superior*, 39(2).
- Tribunal Constitución Plurinacional de Bolivia. (2013). *Sentencia Constitucional N° 2170/2013* .

- Tribunal Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia. (2004). *Sentencia Constitucional 0009/2004-R*.
- Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. (2004). *Sentencia Constitucional Nº 0042/2004*.
- Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. (2004). *Sentencia Constitucional Nº 018/2004*.
- Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. (2011). *Sentencia Constitucional Nº 0287/2011*.
- Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. (2014). *Sentencia Constitucional Nº 0967/2014*.
- Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia. (2018). *Sentencia Constitucional Nº 0897/2018*.
- Valdivia, D. (2015). *Presentación del Código Tributario Boliviano*. Recuperado el 31 de Mayo de 2022, de [https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION\\_DE\\_INTERES/Codigo\\_Tributario\\_Boliviano.pdf](https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION_DE_INTERES/Codigo_Tributario_Boliviano.pdf)
- Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Witker, J. (2014). *Investigación Jurídica*. Mexico: Lumini.

## ANEXOS

### ANEXO A

La tabla N° 1 explica de manera resumida la similitud entre la regla del *solve et repete* y el artículo 131 de la Ley N° 2492.

**Tabla N° 1 Comparación entre *solve et repete* y garantías del artículo 131 de la Ley N° 2492**

<b><i>Solve et repete</i></b>	<b>Garantías exigidas por el artículo 131</b>
<p>Es el instituto jurídico en el cual establece un pago anticipado o un pago previo para el cumplimiento de la obligación tributaria</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Presupone el pago de la causa petitorio</li><li>2. Es una condición ineludible para permitir la apertura de la vía jurisdiccional</li><li>3. La apertura del proceso depende en sí del pago previo</li></ol>	<p>De acuerdo a la RND N° 10.0022.14. Del Servicio de Impuestos Nacionales define a las garantías de la siguiente manera:</p> <p>La Garantía suficiente. - Aquella cuyo tipo está expresamente definido en el presente reglamento, que debe ser por la deuda tributaria consignada en la Resolución de Recurso Jerárquico incrementada mínimamente en un treinta por ciento (30%) y cuya principal característica es que sea de fácil cotización, comercialización y monetización;</p> <p>Solo se aceptan las siguientes garantías:</p> <p>Artículo 4. (Tipos de Garantías).- I. La Administración Tributaria a efectos de suspender la ejecución tributaria, aceptará únicamente como garantías suficientes, las siguientes: a) Boleta de garantía; b) Garantía hipotecaria inmueble</p> <p>La Resolución de Directorio de la Aduana Nacional N° 01-023-16 establece como garantías las siguientes: boleta de garantía bancaria, póliza de seguro a primer requerimiento y garantía global para ferias Internacionales.</p>

Fuente: Elaboración propia en base a revisión documental

## ANEXO B

**Tabla Nº 2 Comparación entre Procedimiento Contencioso Administrativo y  
Procedimiento del Contencioso Tributario**

<b>PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</b>	<b>PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO</b>
<p>Se aplica el Código de Procedimiento Civil abrogado en los artículos 778 al 781 de acuerdo a la disposición final tercera de la Ley 439</p> <p>Tiene 90 días a partir de la notificación con la Resolución Jerárquico para presentar la demanda.</p> <p>Es una vía de control de legalidad (parafrasear)</p> <p>Se requiere agotar las instancias administrativas</p> <p>Es un proceso de puro derecho en única instancia</p> <p>PARA EVITAR LA EJECUCIÓN DE LA RESOLUCIÓN JERÁRQUICA SOLICITA LA AT OFRECIMIENTO DE GARANTÍAS</p> <p>Falta buscar en que normativa se basa la réplica y duplica</p>	<p>Se aplica la Ley 1340 (abrogado por la Ley 2492) en su Título IV Capítulo VII Recursos Administrativos y Jurisdiccionales artículos 182,183,227 al 302</p> <p>Vía de impugnación directa del acto administrativo (parafrasear)</p> <p>Vía directa y llega hacer una alternativa al procedimiento administrativo tributarios</p> <p>Es un proceso de hecho admitiendo los recursos previstos en el ordenamiento procesal.</p> <p>Tiene 15 días a partir de la notificación con el acto administrativo de la Administración Tributaria</p> <p>Una vez admitido la AT debe contestar en el plazo de 15 días de notificada</p> <p>Existen las excepciones dilatorias y perentorias</p> <p>Termino de pruebas y alegatos 30 días.</p> <p>Una vez de cerrado el término probatorio se remite al Auditor del Jugado para su informe técnico Contable.</p> <p>Se emite sentencia que declara probada o improbada l demanda.</p> <p>Se tiene 10 días para Recurso de Apelación y se emite un Auto de Vista, el fallo puede ser: inadmisibile, confirmatorio, revocatorio total o parcial, anulatorio o repositorio</p> <p>Se tiene 10 días para Recurso de Casación y se emite un Auto Supremo y el fallo puede ser, improcedente, infundado, anulatorio y casando el ultimo.</p> <p>No es necesario realizar depósito bancario del 100% del tributo accesorio y/o multas dejado sin efecto por la Ley 1455</p>

Fuente: Elaboración propia en base a revisión documental