

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
CARRERA DE AUDITORIA
DIPLOMADO EN TRIBUTACION
II VERSION**



**“LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL VACÍO JURÍDICO”**

Postulante: Dr. Mauricio Salazar Sossa

LA PAZ – BOLIVIA
2005

LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA Y EL VACIO JURÍDICO

INDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	Pag. 1
2. DEASRROLLO	
- Primer Capítulo	
1.1. Los Medios de Impugnación en el Antiguo Código Tributario (Ley N° 1340).....	Pag. 6
1.2. Los Medios de Impugnación en el nuevo Código Tributario (Ley N° 2492).....	Pag. 9
1.3. Análisis del proyecto de Ley del Título V del Código Tributario Boliviano.....	Pag. 13
Segundo Capítulo	
2.1. El problema de los Fallos Constitucionales.....	Pag. 15
2.1.1. Sentencia Constitucional N° 009/2004.....	Pag. 16
2.1.2. Sentencia Constitucional N° 018/2004.....	Pag. 26
2.1.3. Sentencia Constitucional N° 029/2004.....	Pag. 29
2.1.4. Sentencia Constitucional N° 076/2004.....	Pag. 30
2.2. Vacío Jurídico en el Código Tributario, Violación a los principios jurídicos y la indefensión que causa.....	Pag. 32
3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	Pag. 35
4. BIBLIOGRAFÍA.....	Pag. 40

1. INTRODUCCION

LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL VACIO JURÍDICO

INTRODUCCION.

Con la Reforma Tributaria que se inició en nuestro país aproximadamente el año 2000, y la cual concluyo con la abrogación de la Ley N° 1340 (Antiguo Código Tributario Boliviano), para dar luz a la Ley N° 2492 (Nuevo Código Tributario Boliviano), y con esto iniciar un nuevo capítulo en la historia tributaria boliviana, se cambiaron varios aspectos jurídico técnico doctrinarios de vital importancia, uno de los cuales es el mecanismo con el cual contarán los contribuyentes para hacer valer sus derechos y poder impugnar los actos de la Administración Tributaria, tratándose ya sea de la Aduana Nacional de Bolivia, del Servicio de Impuestos Nacionales o del Gobierno Municipal en sus respectivas jurisdicciones y competencias.

La urgencia y la necesidad de estudiar y analizar éstos medios de impugnación establecidos por Ley, radica en determinar si dicho régimen legal podría estar violando principios jurídicos establecidos no solo en las Leyes como ser el Código Tributario Boliviano, sino si se esta transgrediendo de alguna manera principios que se encuentran establecidos en la Constitución Política del Estado.

El tema de discusión se inició ya a los pocos días de haberse promulgado el Código Tributario Boliviano a través de la Ley N° 2492, pues el mismo fue objeto de varias impugnaciones ante el órgano encargado de velar por el cumplimiento y respeto de la Constitución Política del Estado, es decir ante el Tribunal Constitucional de la Nación, el cual a través de varias Sentencias Constitucionales (S.T. 009/2004 de fecha 28/01/2004; S.T. 018/2004 de fecha 02/03/2004; S.T. 029/2004 de fecha 31/03/2004; S.T. 076/2004 de fecha 16/07/2004) ha declarado varios artículos de la Ley N° 2492 como inconstitucionales, lo cual significa su inmediata derogación de dichos disposiciones.

Con las Sentencias Constitucionales mencionadas, se creó una serie de inseguridad jurídica que reina y todavía reina en el país, pues uno de los aspectos fundamentales que dichas Sentencias Constitucionales declararon que era inconstitucional, fue la posibilidad que tenía todo contribuyente¹ y la Administración Tributaria² de poder acudir ante una instancia superior que efectuara la revisión tanto de la Resolución emitida en sede administrativa por la Superintendencia Tributaria como la revisión del acto administrativo que fue objeto de impugnación a través de recurso de alzada y posteriormente recurso jerárquico.

Esta situación se dio a través de la Sentencia Constitucional N° 009/2004 de fecha 28/01/2004, la cual entre los artículos que declara inconstitucional se encontraba el Art. N° 174 que hacía referencia a la posibilidad de impugnación de la Resolución del Recurso Jerárquico a través de una Demanda Contenciosa Administrativa, la cual debía ser tramitada, conocida y resuelta por el Poder Judicial.

Al haber dejado sin efecto legal dicho artículo, lo que en realidad se hizo fue cerrar la posibilidad de acudir ante la instancia Judicial para que sea ésta, a través de sus órganos competentes la que resuelva sobre el acto administrativo discutido en cuestión.

No podemos olvidar que con el Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), los administrados solamente contaban con un mecanismo para poder impugnar los actos firmes emitidos por la Administración Tributaria, lo cual al comparar con lo establecido en el Antiguo Código Tributario (Ley N° 1340), significa la supresión de un mecanismo de impugnación, la Interposición de una Demanda Contenciosa Tributario, que se tramitaba íntegramente ante instancias jurisdiccionales.

1 Por contribuyente entenderemos persona natural, persona jurídica o incluso de unidades económicas que no contaban con personería jurídica reconocida como ser las sucesiones indivisas

2 Por Administración Tributaria entenderemos: La Aduana Nacional de Bolivia; El Servicio de Impuestos Nacionales; Los Gobiernos Municipales

Pero la pronunciación del Tribunal Constitucional no terminó de aclarar la problemática a cerca de los mecanismos de Impugnación con el cual contaban o deberían contar los contribuyes, pues en uno de los fallos más polémicos sin duda de la historia de este Tribunal, la Sentencia Constitucional N° 76/2004, se sujeta la constitucionalidad de la Disposición Final Novena del Código Tributario Boliviano aprobado por la Ley N° 2492³ al transcurso del tiempo, es decir, dicha Sentencia Constitucional, conmina al Poder Legislativo para que en el plazo máximo de un año a partir de su notificación legal, emita un Procedimiento Jurisdiccional que se adapte a las necesidades y circunstancias actuales del país, expresadas en varias Sentencias Constitucionales emitidas con anterioridad, bajo apercibimiento que de no contar con un procedimiento legal para que los contribuyentes puedan acudir a la impugnación de los actos tributarios a través de la vía jurisdiccional, LA Disposición Final Novena del Código Tributario (Ley N° 2492) será declarada inconstitucional solamente en cuanto hace referencia a la derogación del medio de impugnación a través de Contenciosos Tributarios establecido en el antiguo Código Tributario, restituyéndose el procedimiento para iniciar, sustanciar y resolver las Demandas Contenciosas Tributarias. Sentencia que originó la aprobación y promulgación de la Ley N° 3092 de fecha 07 de julio de 2005.

Este plazo de un año que fue otorgado por el Tribunal Constitucional, se encontró feneciendo en el mes de julio del año 2005, no teniendo hasta la fecha⁴ más que la Ley N° 3092, la cual será analizada más adelante en el desarrollo propio de la monografía, pero bastará aquí adelantar que dicho norma legal, tampoco viene a aclarar la situación jurídica del país, pues ésta se limita a otorgar al Poder Judicial el plazo de 60 días una vez promulgada y publicada dicha Ley de la República para que presente un anteproyecto de Ley que regule el Contencioso Administrativo, lo cual viene a significar que por lo menos en los meses que vienen no se tendrá una seguridad jurídica acerca de los medios de impugnación de los actos de la Administración Tributaria.

3 El cual establece la abrogación del Proceso Contencioso Tributario establecido en el Antiguo Código Tributario Ley N° 1340

4 Esta fecha hace referencia al 01 de mayo de 2005

Lo que se debe analizar y tener presente a lo largo de este estudio, es la figura jurídica proveniente de la Sentencia Constitucional N° 0076/2004, puesto que al haber transcurrido el tiempo establecido en la misma para la Promulgación de una nueva Ley que regule el procedimiento de impugnación en la vía jurisdiccional, se tendría por sentado y normado que el Procedimiento establecido en la Ley N° 1340 (Antiguo Código Tributario) para conocer el Contencioso Tributario, no estaría abrogado y por tanto estaría vigente y sería legal aplicar dichas normas para la sustanciación y resolución de las decenas de demandas contenciosas tributarias que se encuentran estancadas y paradas en la secretaría de la Sala Social de la Corte Superior de Distrito de la ciudad de la Paz, lo cual hasta el presente no son sorteadas por contar precisamente con una inseguridad jurídica y vacío legal.

Actualmente si bien es cierto, y es algo que nadie puede desconocer, que la Superintendencia Tributaria esta resolviendo las causas instauradas ante su competencia con celeridad y equidad, también es cierto que existen miles de contribuyentes que se encuentran impugnando los actos de la Administración Tributaria mediante demandas contenciosas tributarias (*sin existir procedimiento*), las cuales suspenden la facultada de ejecución que tiene el Estado para recuperar las deudas tributarias, pues incluso existen Resoluciones y Autos Constitucionales que declararon procedentes Amparos Constitucionales interpuestos en contra del Servicio de Impuestos Nacionales por no haber suspendido la Cobranza Coactiva en actos tributarios impugnados ante el poder judicial con mecanismos establecidos en la Ley N° 1340 (antiguo Código Tributario), y estando plenamente vigente la Ley N° 2492 (Nuevo Código Tributario) con sus propios mecanismos de impugnación. Situación que sin duda podría estar violando ciertos derechos y garantías constitucionales, situación que merece ser analizada y estudiada. Además cabe señalar que no solo los contribuyentes sino también la Administración Tributaria que representa al Estado, cuentan con serias dudas a la hora de pretender hacer valer sus derechos y de ser oídos, pues no se sabe a ciencia cierta, cual es y será la acción con la cual se podrá acudir a revisar los actos tributarios ante el Poder Judicial, ni la Autoridad Jurisdiccional que tendrá competencia para dicha labor, es

decir, existe una gran incertidumbre acerca del medio de impugnación de los actos de la administración tributaria ante instancias judiciales, lo cual coloca a todo el país en una situación de inseguridad jurídica que debe ser resuelta y aclarada a la brevedad posible, pues es un tema que no solo debe importar a los abogados, sino a la sociedad en su conjunto, pues al ser los tributos una obligación que impone el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, dicha circunstancia nos afectará o beneficiará a todos. Éste es un vacío jurídico que existe en nuestra legislación y que a través de esta monografía se procurará estudiar, analizar sus orígenes, circunstancias, sus características principales, para determinar si efectivamente se está violando algunos principios jurídicos, derechos y garantías constitucionales con el actual régimen de impugnación establecido en el Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), procurando después aportar con una posible solución que aclare el problema, y que venga a orientar más que todo a las necesidades de la sociedad en su conjunto.

Por lo tanto dentro de los objetivos de éste trabajo, se encuentra el establecer si existe un vacío jurídico dentro de la legislación tributaria vigente, procurando identificarlo de manera clara, aportar con una posible solución al problema descrito, procurando de esta manera precautelar los derechos y garantías tanto de los contribuyentes como de la Administración Tributaria.

2. DESARROLLO

PRIMER CAPÍTULO

Se considera lo mejor empezar primero con el desarrollo de la Ley N° 1340, para continuar con la Ley N° 2492, y finalmente pretender compararlas, y ver sus ventajas en la parte de Conclusiones.

1.1 LOS MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL ANTIGUO CODIGO TRIBUTARIO (LEY N° 1340).

La Ley N° 1340 en el Título IV, Capítulo VII, establece los Recursos Administrativos y Jurisdiccionales por los cuales los actos de la Administración Tributaria pueden ser impugnados. Así el Art. 174 señala que toda persona – sea natural o jurídica – que tenga un interés legítimo podrá impugnar los Actos de la Administración que determinen tributos (Resoluciones Determinativas, Resoluciones Administrativas, Intimaciones, etc.) o apliquen sanciones (Resoluciones Sancionatorias), dentro del término de quince (15) días computables a partir del día siguiente a la notificación con el acto.

Se establecía dos vías de impugnación, de las cuales el contribuyente podía elegir la que mejor le pareciera, esas dos vías eran: **1.- Recurso de Revocatoria; 2.- Contencioso Tributario.** Lo importante de ambas vías es que suspendían la fase de cobranza coactiva. La elección de una vía importaba la renuncia de la otra. A continuación desarrollamos:

a) Recurso de Revocatoria.

Se encuentra desarrollado en los artículos 175 al 179. El recurso debía interponerse ante la misma Autoridad que dictó el acto que se impugna, es decir, y esto es lo más importante, se interponía ante la misma Administración Tributaria. Los requisitos eran: Interponerse por escrito, expresar el nombre y domicilio del recurrente – persona que interpone el recurso – para efectos de la notificación, individualizar a la autoridad recurrida, el acto que se impugna, lugar, fecha y firmas. Debía contener una exposición fundamentada de los agravios.

El recurso se podía interponer cuando la Resolución Determinativa no contenía los requisitos de forma exigidos por ley, cuando contenga error de derecho o de hecho, cuando se hubiera basado en documentos declarados falsos por sentencia judicial.

Una vez presentado el recurso, la Administración Tributaria tenía el plazo máximo de treinta (30) días para emitir Resolución, en caso de no haber pronunciamiento en dicho término, operaba el silencio administrativo negativo, esto significa que si no existía pronunciamiento expreso de la Autoridad recurrida, el recurso se consideraba denegado, quedando abierta la fase de apelación a través del **Recurso Jerárquico**, el cual era presentado ante la Autoridad Jerárquicamente Superior a la que conoció el Recurso de Revocatoria. El trámite se elevaba en el plazo de diez (10) días desde la admisión del mismo, debiendo resolverse el mismo en treinta (30) días. Esta Resolución no admitía recurso alguno, lo que significaba que si salía en contra del administrado, el Acto adquiría calidad de cosa juzgada y por tanto era firme y subsistente para producir todos sus efectos.

b) Contencioso Tributario.

Por otro lado, si el contribuyente decidía optar por la otra vía que le otorgaba el Art. 174, debía acudir ante la jurisdicción contencioso tributario, la cual consistía en interponer una demanda que era conocida por los Juzgados de Partido en lo Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario. Se encontraba normado dentro de los artículos 182 al 297.

Cabe aclarar que la Ley N° 1340, señala que las demandas contenciosas tributarias debían ser conocidas por el Tribunal Fiscal, aspecto que fue derogado por la Ley de Organización Judicial (Ley N° 1455).

El plazo para interponer la demanda era de quince (15) días computables a partir de la notificación del acto administrativo, los requisitos eran: presentarse

por escrito con los timbres de ley, nombre y domicilio tanto del demandante como del demandado, copia del acto impugnado, poder de representación – en caso necesario –, fundamentos de hecho y derecho en que se basaba la pretensión.

Si la demanda era considerada insuficiente u obscura, el Juez antes de aceptarla, otorgaba el plazo improrrogable de seis días para corregir la observación, vencido el mismo sin subsanar la observación, la demanda se consideraba como no presentada, ejecutándose el acto impugnado.

En caso de que se acepte la demanda, esta era notificada personalmente a la Autoridad Administrativa que emitió el acto, para que la conteste dentro del plazo fatal de quince (15) días. El escrito de contestación debía reunir los mismos requisitos de forma y fondo que la demanda, en cuanto le fueren aplicables. La Autoridad Administrativa podía interponer antes de la contestación las excepciones dilatorias previas contenidas en el Art. 237, las cuales debían ser resueltas con carácter prioritario, dentro del término de cuarenta y ocho horas después de su traslado y contestación por la parte contraria. Por otro lado, las excepciones perentorias establecidas en el Art. 242, podían interponerse en cualquier estado de la causa.

Contestada legalmente la demanda, el juez abría el termino probatorio de treinta días comunes a las partes, para que estas ofrezcan y produzcan las pruebas pertinentes a sus derechos y pretensiones. Se podían hacer uso de todos los medios de prueba admitidos por el derecho con excepción del juramento de posiciones de la Administración y la confesión de autoridades, la prueba testifical solo servía de indicio.

Una vez clausurada la fase de pruebas, los antecedentes eran remitidos al Asesor Técnico asignado al Juzgado, para que se pronuncie técnicamente sobre el conocimiento de la causa, una vez emitido el Informe Técnico, las

partes podían propugnar o impugnar el mismo. El paso siguiente era la remisión del proceso a la Fiscalía, con la finalidad de que el Fiscal de Materia emita su Dictamen por ser un proceso que atañía a los intereses del Estado, notificado el Dictamen Fiscal, las partes podían impugnar o propugnar al mismo, con lo cual la causa pasaba al despacho del Juez para emitir la Sentencia en el plazo de diez (10) días una vez decretado “Autos par Sentencia”. Emitida la sentencia las partes podían interponer Recurso de Apelación, a partir de esta fase procesal, por disposición del Art. 214 del Código Tributario, se aplicaba las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Civil, tanto para el Recurso de Apelación, como para el Recurso Extraordinario de Casación o Nulidad.

Como se puede entender, todo el proceso contencioso tributario, era tramitado íntegramente ante el poder judicial, el cual mantenía la unicidad del mismo, considerándolo en sus dos etapas ordinarias: Primera etapa iniciada con la Demanda y terminada con la Sentencia; Segunda etapa iniciada con la Apelación y terminada con el Auto de Vista. Además otorgaba la posibilidad de un recurso extraordinario llamado Recurso de Casación o Nulidad, el cual era tramitado ante la Exca. Corte Suprema de Justicia de la nación, como última instancia, después de la cual el fallo adquiriría la calidad de cosa juzgada, concluyendo de esta manera la impugnación del acto administrativo tributario y correspondiendo el cumplimiento del fallo por ambas partes.

1.2 LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL NUEVO CÓDIGO TRIBUTARIO (LEY N° 2492).

Ley N° 2492 en su Título III, Capítulos II, IV, establece los recursos administrativos a través de los cuales se puede impugnar los actos de la Administración Tributaria. Se debe tener presente que el Código Tributario solamente establece los medios de impugnación y las Autoridades competentes para conocer los mismos, dejando en primera instancia toda la misión de explicación y desarrollo en sí, al Reglamento creado para este efecto, por lo cual es obligación acudir al Decreto Supremo N°

27350, para abordar ésta parte del trabajo, pero siempre teniendo presente que al haber sido declarada inconstitucional ésta forma de reglamentación mediante la Sentencia Constitucional N° 009/2004 que será estudiada más adelante, el Estado promulgó la Ley N° 3092, que será objeto de estudio también en éste capítulo, teniendo de esta manera una visión amplia y totalitaria de los medios de impugnación que se encuentran vigentes actualmente.

Por último no se debe olvidar que toda la normativa tributaria actual, somete la tramitación de los medios de impugnación a dos principios básicos: Principio Inquisitivo y Principio de Verdad Material:

a) Recurso de Alzada.

La Ley N° 2492 en su Art. 131 establece que contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular, podrá interponerse Recurso de Alzada, para lo cual se crea la Superintendencia Tributaria. A través de éste Recurso se impugnará los actos definitivos enumerados en el Art. 143, los cuales son:

- Resoluciones Determinativas
- Resoluciones Sancionatorias
- Resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos
- Resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto
- Actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en lugar del sujeto pasivo

El plazo perentorio para interponer el Recurso de Alzada es de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado.

A partir de éste punto, se utilizará el Decreto Supremo N° 27350, por ser necesario para desarrollar la forma de tramitación de éste recurso. El Recurso de Alzada debe presentarse ante el Superintendente Tributario Regional o Intendencia Departamental a cuya jurisdicción está sujeta la autoridad administrativa cuyo acto definitivo es objeto de impugnación. Todo recurso debe presentarse por escrito, señalando la autoridad ante la que se interpone, nombre y domicilio del recurrente o su representante legal – acompañado de poder -, nombre y domicilio de la Autoridad recurrida, detalle del acto impugnado – monto, periodo, fecha -, fundamentos de hecho y de derecho, lugar fecha y firma del recurrente.

La Autoridad actuante deberá admitir o rechazar el recurso en el plazo de cinco (5) días de presentado el mismo.

Admitido el recurso, la Administración una vez notificada tiene el plazo de quince (15) días para contestar al mismo. Con el recurso y su contestación se abre el término de veinte (20) días de prueba, vencido el cual las partes deberán presentar sus alegatos dentro de los veinte (20) días siguientes.

El párrafo III del Art. 21 del D.S. N° 27350 establece que los Superintendentes Tributarios deberán dictar su Resolución dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes a la conclusión del periodo de prueba, es decir, veinte (20) días después de concluido la fase de alegatos.

Por disposición expresa del Art. 11 del D.S. N° 27350, los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III del Código Tributario (Ley N° 2492), el Decreto Supremo mencionado, y solo a falta de disposición exprese aplicarán supletoriamente las normas de la ley de Procedimiento Administrativo.

La Resolución del recurso de alzada puede ser: revocatoria total o parcial, confirmatoria, o anulatoria.

b) Recurso Jerárquico.

Quien considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada Recurso Jerárquico, el cual se presenta ante la misma Autoridad que conoció el recurso de alzada, dentro del plazo improrrogable de veinte (20) días computables a partir de la notificación con la resolución objeto de la impugnación.

Una vez presentado el recurso, el Superintendente Regional tiene el plazo de cinco (5) días para admitirlo o rechazarlo, en caso de ser admitido, se remite el expediente original dentro del plazo de tres (3) días a la Superintendencia Tributaria General para que sea sustanciado y resuelto hasta su conclusión.

Las partes una vez radicado el recurso, podrán presentar las pruebas de reciente obtención dentro del plazo máximo de diez (10) días. Vencido el plazo de pruebas, el Superintendente Tributario General tiene y puede resolver el recurso jerárquico en el mismo plazo y forma que el recurso de alzada, es decir, cuarenta (40) días vencido el periodo de prueba, puede confirmar total o parcialmente, revocar o anular la resolución apelada.

Por disposición expresa del artículo 131 del Código Tributario Boliviano, la interposición del Recurso de Alzada así como del Recurso Jerárquico tienen efecto suspensivo.

c) CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El Art. 131 de la Ley N° 2492 que fue declarado inconstitucional, establecía que la vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el recurso Jerárquico, pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la

Sala competente de la Corte Suprema de Justicia, la interposición de éste recurso no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el recurrente presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución a ser impugnada, la solicitud deberá contener además el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

1.3 ANÁLISIS DE LA LEY Nº 3092 “TÍTULO V DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO”

La Ley Nº 3092 de fecha 07 de julio de 2005, fue incorporada al Código Tributario Boliviano (Ley Nº 2492) como “Título V. Procedimiento para el Conocimiento y Resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, Aplicables ante la Superintendencia Tributaria”. En este entendido, el Poder Legislativo en atención a lo dispuesto en las Sentencias Constitucionales que son objeto de estudio en el próximo capítulo, pero lo importante aquí es estudiar lo dispuesto en esta nueva ley.

Esta ley, vendría a considerar todo lo dispuesto o establecido en el Decreto Supremo Nº 27350, con algunas complementaciones en algunos casos, y en otros cumpliendo lo dispuesto por sentencias constitucionales, como por ejemplo la No revisión por otros Órganos del poder Ejecutivo de las Resoluciones dictadas en los Recursos de Alzada y Jerárquico.

Ahora bien, ésta ley modifica el Art. 195 (Recursos Admisibles), señalando en párrafo II que los actos contra los cuales no es admisible el Recurso de Alzada. El párrafo IV del Art. 198 (Forma de Interposición de los Recursos), señala que los superintendentes deberán rechazar el recurso cuando se refiera a un acto no impugnable, por esto se entendería que el Recurso de Alzada solamente es procedente contra los actos administrativos enumerados en el Art. 143 de la Ley 2492, pero complementando esta disposición, se encuentra el artículo 4 de la Ley Nº 3092 que dispone: “Además de lo dispuesto por el Artículo 143 de Código Tributario

Boliviano, el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: 4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria.”. Pero lastimosamente no precisa si este acto debe ser necesariamente una resolución o un auto administrativo, solamente se limita a decir “definitivo”, lo cual acarreará otra serie de dificultades que serán resueltas y estudiadas a medida que surjan, no siendo estas objeto de la presente monografía.

Lo que más interesa de ésta ley, es lo dispuesto en su artículo 2, el cual señala que la resolución administrativa dictada dentro del Recurso jerárquico agota la vía administrativa, pudiendo el sujeto pasivo y/o tercero responsable acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo, según la Constitución Política del Estado, conminando al Poder Judicial a presentar en el plazo de sesenta (60) días posteriores a la publicación de la Ley 3092, un proyecto de Ley que establezca un procedimiento contencioso administrativo conforme lo dispuesto en los principios constitucionales de separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

Esto quiere decir, que al presente ya se debería tener un proyecto de ley que regule el contencioso administrativo, lo cual no implica desde ningún punto de vista que se halla llenado el vacío jurídico, pues sigue manteniéndose la incertidumbre acerca de la restitución del proceso contencioso tributario establecido en la Ley N° 1340, además que sigue existiendo indefensión para los contribuyentes que al presente tengan resolución dentro de su Recurso Jerárquico que sea contraria a sus intereses, pues no se tiene certeza la norma que se aplicará para acudir a la revisión judicial. Por lo tanto éste aspecto, complementado con el estudio de las sentencias constitucionales será aclarado en las conclusiones del presente trabajo.

SEGUNDO CAPÍTULO

Ahora se estudiará y analizará el problema del vacío jurídico o laguna legal que se creó como consecuencia de las Sentencias Constitucionales.

2.1 EL PROBLEMA DE LOS FALLOS CONSTITUCIONALES

Producto de varios Recursos de Inconstitucionalidad Indirectos, presentados por diferentes miembros de la sociedad, el Tribunal Constitucional se vio obligado a pronunciarse sobre la Constitucionalidad o Inconstitucionalidad de varios artículos del Nuevo Código Tributario (Ley N° 2492). Así en este marco se dictaron las Sentencias Constitucionales N° 09/04, 18/04, 29/04 y 76/04, las cuales decretaron la inconstitucionalidad de los siguientes artículos de la Ley N° 2492: 107.I, 131, 132, 139.c), 141, 145, 146, 147, Disposición Final Primera.

Lo importante de las sentencias mencionadas radica en el hecho de declarar Inconstitucional el Recurso Contencioso Administrativo en materia de Derecho Tributario, pues la naturaleza de éste recurso es totalmente diferente al que tenía el Contencioso Tributario, el cual al ser un proceso de choque entre dos partes no puede compararse con el Contencioso Administrativo.

Otro aspecto fundamental, es la decisión tomada por el Tribunal Constitucional al declarar la no viabilidad del Contencioso Administrativo, de que los fallos dictados en fase Administrativa – entenderemos por estos a las Resoluciones del Recurso de Alzada y Jerárquico – necesariamente deben tener una instancia judicial a la cual las partes puedan acudir para la revisión del fallo administrativo. Es en este entender, que a través de la Sentencia Constitucional N° 76/04, el Tribunal otorga el plazo de un año para que el Poder Legislativo sancione un Nuevo Procedimiento Contencioso Tributario.

Brevemente se analizará cada uno de los fallos constitucionales, para tener una idea clara del panorama actual sobre el que se viene tramitando y desarrollando las impugnaciones en materia tributaria.

2.1.1 Sentencia Constitucional N° 009/2004

La Sentencia Constitucional N° 009/2004 de fecha 28 de enero de 2004, fue la primera que se dictó en contra del Nuevo Código Tributario (Ley N° 2492). Esta fue emitida dentro del recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad, interpuesto por Antonio Peredo Leigue y Santos Ramírez Valverde, Diputados Nacionales, demandando la inconstitucionalidad de los arts. 139.b) y c), 140.a) y b), 143, 144, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 de 02 de agosto de 2003 o Código Tributario Boliviano (CTb), por infringir los arts. 16.I) y IV), 116.II) y III) y, 118.7) de la Constitución Política del Estado (CPE).

Las disposiciones impugnadas, establecen los denominados Recursos de Alzada, Recursos Jerárquicos y Revisiones Extraordinarias, que se tramitan en el primer caso ante las Superintendencias Tributarias Regionales y, los últimos, ante la Superintendencia Tributaria General, dentro de los argumentos del recurso, se encuentran que éstas disposiciones establecen un procedimiento ante un órgano administrativo que por su naturaleza y fines no ejercen jurisdicción y por lo tanto no pueden jamás administrar justicia en materia tributaria. Con esas disposiciones, se ha excluido de manera injustificada las atribuciones del juez o tribunal de la justicia o jurisdicción ordinaria, que por exclusividad son los que deben juzgar, con lo que se ha vulnerando el derecho a la defensa, el derecho al debido proceso (que necesariamente debe ser judicial) y, el principio de unidad jurisdiccional establecidos en la Ley Fundamental.

Pese a que el Nuevo Código Tributario Boliviano fue promulgado y sancionado mediante Ley N° 2492 el 2 de agosto de 2003 y publicado en la Gaceta Oficial de Bolivia el 4 de agosto de 2003, los recurrentes no consideraron la Disposición Final Décima que determina que el Código entraría en vigencia noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, es decir, los artículos demandados de inconstitucionales recién entrarían en vigencia a partir del 3 de noviembre de 2003, por lo que al

no encontrarse vigentes ni incluidos en el ordenamiento jurídico nacional, no podrían ser derogados o excluidos del mismo. Así el artículo 81 CPE, señala que: "La ley es obligatoria desde el día de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley", el Tribunal Constitucional decidió aceptar el recurso y decidir sobre el fondo de la causa.

Los artículos de la Constitución Política del Estado cuya vulneración se demandó, son los siguientes:

Art. 16 CPE .- "I. Se presume la inocencia del encausado mientras no se pruebe su culpabilidad. IV. Nadie puede ser condenado a pena alguna sin haber sido oído y juzgado previamente en proceso legal; ni la sufrirá si no ha sido impuesta por sentencia ejecutoriada y por autoridad competente. La condena penal debe fundarse en una ley anterior al proceso y sólo se aplicarán las leyes posteriores cuando sean más favorables al encausado".

Art. 116 CPE .- "II. No pueden establecerse tribunales o juzgados de excepción. III. La facultad de juzgar en la vía ordinaria, contenciosa y contencioso-administrativa y la de hacer ejecutar lo juzgado corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales y jueces respectivos, bajo el principio de unidad jurisdiccional."

Art. 118 CPE .- "Son atribuciones de la Corte Suprema: 7ª Resolver las causas contenciosas que resulten de los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo y de las demandas contencioso-administrativas a las que dieren lugar las resoluciones del mismo".

Los principios, derechos y garantías que se declaraban vulnerados y violados eran:

Principio de separación de poderes y actividad jurisdiccional:

El Estado Democrático de Derecho está organizado sobre la base de los principios fundamentales, entre otros, de la separación de funciones conocida

también como el principio de división de poderes, lo que implica la distribución de las competencias y potestades entre diversos órganos estatales para el ejercicio del poder público, de manera tal que esa distribución se constituya en una limitación para cada órgano de poder el que sólo podrá ejercer las potestades que forman parte de su competencia". Existe una corriente doctrinal que considera que la labor desempeñada por algunos órganos administrativos del Poder Ejecutivo en este caso la Superintendencia Tributaria, en ejercicio de la potestad administrativa sancionadora que tiene el Estado, constituye una labor jurisdiccional; puesto que la potestad administrativa se traduce normalmente en la sanción correctiva y disciplinaria para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas, constituye un mecanismo de autoprotección, en cuanto contribuye a preservar el orden jurídico institucional y asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas. Empero, cabe señalar que, frente a esa posición doctrinal surge otra corriente importante representada por estudiosos del Derecho Administrativo, tales como Dromí, Fernández Vásquez, entre otros, que consideran que el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora ejercida por algunos órganos del Poder Ejecutivo no es en esencia una labor jurisdiccional, sino una labor propiamente administrativa, toda vez que, dada su naturaleza jurídica la potestad administrativa sancionadora, si bien es cierto que asume dos modalidades: la disciplinaria (frente a los funcionarios que violan los deberes y prohibiciones) y la correccional (por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia tributaria, financiera, fiscal, etc.), no es menos cierto que la decisión asumida por el órgano administrativo presenta la forma jurídica de "acto administrativo" que no es asimilable a una sentencia proferida por la autoridad judicial; pues el acto administrativo es impugnabile a través de recursos en sede administrativa, como el revocatorio, jerárquico o reclamaciones, y revisable por la vía judicial a través de procesos contenciosos, de manera que la inmutabilidad de dichas decisiones es de carácter formal y no material, de manera que los órganos administrativos no ejercen función jurisdiccional, sino

asumen actos administrativos cuya naturaleza jurídica no es jurisdiccional.

El debido proceso, en su elemento del derecho del juez natural:

El fin primordial de ésta garantía que se encuentra en el art. 16 de la Constitución es el de resguardar los principios fundamentales de la legalidad y la seguridad jurídica, así como la libertad de las personas;

Así la garantía constitucional del debido proceso, exige que los litigantes tengan el beneficio de un juicio imparcial ante los tribunales y que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, es decir, implica el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, lo que importa a su vez el derecho a la defensa, el emplazamiento personal, el derecho de ser asistido por un intérprete, el derecho a un juez imparcial, comprende además el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Uno de los elementos esenciales de la garantía del debido proceso es el derecho al juez natural competente, independiente e imparcial; debiendo entenderse por Juez competente aquel que de acuerdo a las normas jurídicas previamente establecidas, conforme criterios de territorio, materia y cuantía, es el llamado para conocer y resolver una controversia judicial; Juez independiente aquel que, como se tiene referido, resuelve la controversia exenta de toda ingerencia o intromisión de otras autoridades o poderes del Estado; y Juez imparcial aquel que decida la controversia judicial sometida a su conocimiento exento de todo interés o relación personal con el problema, manteniendo una posición objetiva al momento de adoptar su decisión y emitir la resolución.

Naturaleza jurídica del Procedimiento Tributario y del Proceso Tributario:

Del marco doctrinal se infiere que el procedimiento tributario es el conjunto de

actos realizados por la administración tributaria, en relación jurídica con el contribuyente, con la finalidad de determinar la deuda tributaria, conseguir el pago de la misma y, en su caso determinar los ilícitos tributarios para aplicar las sanciones previstas en el ordenamiento jurídico tributario. En cambio el proceso tributario es el conjunto de actos coordinados tendientes a dilucidar una controversia entre partes (administración tributaria y contribuyente), por una autoridad independiente e imparcial, a través de una decisión con fuerza de verdad legal.

Ésta Sentencia Constitucional en una de sus partes más importantes señala que el Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), que abroga El Antiguo Código Tributario (Ley N° 1340), hizo una confusión del procedimiento tributario con el proceso tributario, de manera que ha restringido la vía de la impugnación judicial al proceso contencioso administrativo, eliminando el proceso contencioso tributario.

A través de las disposiciones legales impugnadas se ha previsto la vía de revisión del acto administrativo emitido por la administración tributaria a través del Recurso de Alzada y el Recurso Jerárquico a sustanciarse ante La Superintendencia Tributaria creada para el caso. En efecto, la norma prevista por el art. 131 de la Ley N° 2492, dispone que "Contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada en los casos, forma y plazo que establece 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". De otro lado, la citada disposición legal, como consecuencia de la confusión del procedimiento tributario con el proceso tributario que ha realizado el legislador ordinario, establece como vía de impugnación judicial el proceso contencioso administrativo, cuya naturaleza jurídica, fines y objetivos que serán analizados más adelante, en las diferentes partes de éste trabajo.

En las normas previstas por los arts. 139 al 144 de la mencionada Ley N° 2492 se establecen las atribuciones y funciones del Superintendente Tributario General y de los Superintendentes Tributarios Regionales; se define la organización, estructura y procedimientos administrativos del Superintendente General se aprobarán mediante Resolución Suprema y en el caso de las Superintendencias Regionales, se aprobarán mediante Resolución Administrativa emitida por la Superintendencia General; se determina los actos administrativos que pueden ser impugnados por la vía del Recurso de Alzada, fijando el plazo para interponer el recurso; finalmente se establece la forma y plazo en que se interpone el Recurso Jerárquico. De una interpretación literal de las normas referidas, se puede colegir que los recursos previstos, como son la Alzada y el Jerárquico, son vías de revisión del acto administrativo tributario en sede administrativa, por lo que per se no contradicen los valores supremos, principios fundamentales, derechos y garantías constitucionales y preceptos de la Constitución. Empero, el contenido de algunas normas previstas por las disposiciones legales impugnadas, por contradicción, así como el sistema adoptado, por omisión, vulneran las normas de la Constitución.

Esta sentencia falla declarando la inconstitucionalidad de los siguientes artículos: 1) por omisión normativa el art. 131; 2), por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139.c), 141, 145, 146 y 147 del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492). Pero es importante recalcar que se declara la Constitucionalidad de la Superintendencia Tributaria y de los Recursos de Alzada y Jerárquico.

De esta manera **los artículos 139.b), 140 a) y b) de la Ley N° 2492** que establecen el Recurso de Alzada y Jerárquico,, conforme a los derechos fundamentales y garantías constitucionales consagrados por la Constitución, como una atribución del Superintendente Tributario Regional el primero, y del Superintendente General el segundo, constituyen vías de revisión del acto

administrativo tributario en sede administrativa, lo que no debía excluir la impugnación judicial; en consecuencia, en el marco de esa interpretación **la norma y sus artículos no son incompatibles con la Constitución en general**; toda vez que al ser una vía de revisión en sede administrativa, no excluyente de la vía de impugnación judicial, la actuación de los Superintendentes Tributarios no constituye una labor jurisdiccional propiamente dicha, pues éstos no sustituirán ni suplirán a la autoridad judicial competente; en consecuencia, en el marco de esta interpretación constitucional, no quebranta las normas previstas por el art. 116 de la Constitución resguardando la garantía del debido proceso.

Con relación a las normas, previstas por los arts. 143 y 144 que se impugnan en el recurso, corresponde referir que las mismas, al enumerar los actos administrativos tributarios contra los que proceden los recursos de Alzada y Jerárquico, respectivamente, así como establecer los plazos para su interposición, en el marco de la interpretación constitucional efectuada de las normas legales que instituyen los recursos de referencia, tampoco son incompatibles con la Constitución, ya que si el legislador ha previsto como una vía de revisión de los actos administrativos tributarios en sede administrativa, a través de los recursos de alzada y jerárquico, mismos que en el marco de la interpretación constitucional efectuada precedentemente son compatibles con la Constitución, resulta obvio que para la procedencia de los mencionados recursos es necesario determinar los actos administrativos que podrán ser sometidos a esa revisión, por lo mismo dichas normas no contradicen el debido proceso tampoco lesionan la unidad jurisdiccional.

Respecto a lo dispuesto en el **artículo 146 de la Ley N° 2492, referente a la reglamentación de los Medios de Impugnación** se determinó que la misma **es incompatible con el principio de Reserva Legal** consagrado por el art. 7 de la Constitución. Al hacer una remisión reglamentaria directa respecto a los procedimientos administrativos tributarios, dispone que los procedimientos

para la sustanciación de los Recursos de Alzada y Jerárquico, referidos a los plazos, términos, condiciones, requisitos y forma, serán previstos por Decreto Supremo Reglamentario, lo cual lesiona el principio de reserva legal, que es la institución jurídica que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que por disposición de la Constitución deben ser desarrolladas en una Ley; es una institución que impone un límite tanto al Poder Legislativo como al Ejecutivo; a aquél, impidiendo que delegue sus potestades en otro órgano, y a éste, evitando que se pronuncie sobre materias que, como se dijo, deben ser materia de otra Ley.

La impugnación judicial en la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano:

Con relación a la vía de impugnación judicial, si bien inicialmente se asumió como vía de tutela judicial el proceso contencioso administrativo reglamentado en el Código de Procedimiento Civil, a partir de una aparente similitud entre los mecanismos de tutela del Derecho Administrativo y los del Derecho Tributario; empero, con la evolución doctrinal se han establecido diferencias entre ambos ámbitos, por lo mismo las legislaciones estatales han establecido la vía del proceso contencioso tributario, como vía de tutela judicial al contribuyente en materia tributaria. Mediante la Ley N° 1340, se adoptó como vía judicial de impugnación del acto administrativo tributario el proceso contencioso tributario con una configuración procesal propia y diferente del proceso contencioso administrativo. El proceso contencioso tributario tiene su fundamento en el derecho de contradicción del contribuyente, derecho que nace en los valores supremos de la justicia y la igualdad; el derecho a la contradicción se constituye en el derecho a obtener la decisión justa del litigio mediante una sentencia que debe dictarse en el proceso, luego de tener la oportunidad de ser oído en igualdad de condiciones, para defenderse, alegar, probar e interponer los recursos que la ley procesal prevea; persigue una doble finalidad, de una lado, la satisfacción del interés público en la buena justicia y en la tutela del derecho objetivo y, del otro, la tutela del derecho constitucional de defensa y de la libertad individual en sus distintos aspectos;

de manera que el proceso contencioso – tributario tiene la cualidad de ser un proceso contradictorio, en el que las partes tienen la oportunidad de hacer valer sus pretensiones a través de la presentación y producción de pruebas, contradecir los hechos y los fundamentos jurídicos. Al haberse impugnado el art. 139 de la Ley N° 2492 y no así el **art. 131**, en el que se instituye el sistema de revisión e impugnación de los actos administrativos tributarios, por disposición expresa de la norma prevista por el art. 58-III de la Ley N° 1836, “la Sentencia podrá declarar la inconstitucionalidad de otros preceptos que sean conexos o concordantes con la norma legal impugnada”, el Tribunal Constitucional sometió a juicio de constitucionalidad dicho artículo. **Declarándolo inconstitucional por omisión normativa**, pues el sistema de tutela paralela instaurado en la Ley 1340, se ha sustituido por la de una tutela única, es decir, vía revisión en sede administrativa, a través de los recursos de Alzada y Jerárquico, con el complemento de un control de legalidad del acto administrativo tributario a través del proceso contencioso administrativo a sustanciarse ante la Corte Suprema de Justicia; lo que significa que se ha excluido la vía de la impugnación judicial del acto administrativo a desarrollarse ante el Juez o Tribunal independiente e imparcial; esa supresión se hace evidente, cuando la Ley impugnada, a través de la Disposición Final Primera abroga, la vigencia del Código, el art. 157-B de la Ley N° 1455 de Organización Judicial, norma ésta que asignó competencia a los Jueces en Materia Administrativa, para conocer y decidir, en primera instancia, de los procesos contencioso-tributarios por demandas originadas en los actos que determinen tributos y en general, de las relaciones jurídicas emergentes de aplicación de las leyes tributarias. Aspecto que posteriormente fue complementado mediante Sentencia Constitucional n° 0076/2004. Con la supresión referida, el art. 131 de la Ley impugnada contradice a la Constitución, toda vez que **lesiona la garantía constitucional (derecho humano) del debido proceso en su elemento del derecho al juez natural**, independiente, imparcial y competente consagrado por las normas previstas por los arts. 14 y 16-IV de la Constitución, ya que le priva al contribuyente toda

posibilidad de someter el acto administrativo tributario a un proceso contencioso en el que de manera contradictoria y en igualdad de condiciones pueda ser oído y hacer valer sus pretensiones, produciendo prueba, objetando la de contrario, desvirtuando los procedimientos administrativos tributarios que dieron lugar al acto determinativo del tributo, en suma lograr una decisión legal y justa; de otro lado se lesiona el derecho a impugnar los actos administrativos tributarios ante un juez o tribunal independiente e imparcial, toda vez que si bien es cierto que tiene la vía de revisión en sede administrativa, a través de los recursos de alzada y jerárquico, no es menos cierto que la autoridad competente para dicha revisión no es totalmente independiente, en la medida en que el financiamiento de sus actividades, que incluye el pago de sus sueldos, proviene de las recaudaciones tributarias, conforme dispone la norma prevista por el art. 133.1 de la Ley impugnada; pues habrá de recordar que una de las formas de garantizar la independencia del Juez o Tribunal es la gratuidad en el acceso a la justicia, esto es que las partes no tengan que efectuar la remuneración por los servicios prestados, en el caso examinado será la Administración Tributaria la que, a través del desembolso del 1% del total de las recaudaciones tributarias, soportará el funcionamiento de las Superintendencias. De manera que, si la revisión en sede administrativa es realizada por una autoridad administrativa que no es independiente e imparcial, es obvio que el legislador debió prever la vía de la impugnación judicial como un medio de tutela alternativo, es decir, que el contribuyente tenga, por una parte, la vía de revisión en sede administrativa y, por otra, la vía de impugnación judicial. De otro lado **lesiona los valores supremos de la justicia e igualdad**, consagrados por el art. 6 de la Constitución, toda vez que al impedir al contribuyente acceder a la vía judicial de impugnación del acto administrativo, le impedirá ejercer el derecho de contradicción, por lo mismo le impedirá acceder, en igualdad de condiciones, a la vía judicial para lograr una sentencia justa y legal del litigio, en consecuencia que obtenga una tutela judicial efectiva, toda vez que el proceso contencioso administrativo previsto por el art. 131, dada su naturaleza jurídica, no reemplaza al proceso

contencioso tributario, diferenciándose de aquél en su naturaleza jurídica, su finalidad y objetivo, así como en su propia configuración procesal; pues entre tanto aquél es una vía de control de legalidad, éste es una vía de impugnación directa y controversial del acto administrativo tributario, el primero es una que requiere del agotamiento de las instancias administrativas, el segundo es una vía directa y alternativa a los procedimientos administrativos tributarios; mientras aquél se tramita como un proceso de puro derecho y en única instancia, éste se tramita como un proceso de hecho admitiendo los recursos previstos en el ordenamiento procesal.

2.1.2 Sentencia Constitucional N° 018/2004

El recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad interpuesto por Máximo Fernando Rodríguez Calvo, Diputado Nacional, demandando la inconstitucionalidad de los arts. 107, 131 tercer párrafo, 132, 147 párrafo segundo y disposición final primera de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, porque vulnerarían los arts. 16 y 116 de la Constitución Política del Estado (CPE).

En el recurso se indica que la Ley 2492 (Código Tributario Boliviano-CTB), en su art. 132, párrafo segundo establece: "La Superintendencia Tributaria tiene como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.". El art. 107, inciso I de la misma norma dispone: "La ejecución tributaria, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial será exclusivamente administrativa, debiendo la administración tributaria conocer todos sus incidentes, conforme al procedimiento descrito en la presente sección". La disposición final primera de la misma ley indica: "A la vigencia del presente Código quedará derogado el literal b) del art. 157 de la Ley 1455 de 18 de febrero de 1993, Ley de Organización Judicial", artículo referido a la competencia de los jueces en materia coactiva, tributaria y fiscal. Agrega que el art. 131, párrafo tercero de la Ley 2492, expresa que: "La solicitud deberá

contener además el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes”, y el art. 147 párrafo segundo legal dispone: “Si el fallo judicial que resuelve el Proceso Contencioso Administrativo fuera favorable al demandante, la Administración Tributaria en ejecución de sentencia reembolsará, dentro de los veinte (20) días siguientes al de su notificación, previa cuantificación del importe, el monto total pagado o el costo de la garantía aportada para suspender la ejecución de la deuda tributaria”. Indica que esas normas resultan inconstitucionales pues infringen principios y garantías básicas como la división de funciones, debido proceso, presunción de inocencia, gratuidad del acceso a la justicia, además de la atribución exclusiva que tiene el Poder Judicial para resolver las controversias entre particulares y entre éstos y el Estado, y ejecutar lo juzgado, estatuidos en los arts. 2, 16 y 116, 3) y 10) CPE

También manifiesta que la Superintendencia Tributaria integra el Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda. Sin embargo, la resolución de controversias entre el contribuyente y la administración tributaria respecto al monto de un tributo, debe ser impugnada y resuelta por una instancia que compone el Poder Ejecutivo, cuando por expresa prescripción del art. 96, 1) CPE, sólo tiene la función de “Ejecutar y hacer cumplir las leyes, expidiendo decretos y órdenes convenientes, sin definir privativamente derechos, alterar los definidos por ley ni contrarias sus disposiciones”. Pero además, debe tenerse en cuenta que la Superintendencia Tributaria se financia “Hasta con el uno (1) por ciento del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas en efectivo”, -art. 133, 1)-, de manera que esa instancia resulta juez, parte y beneficiaria directa de las recaudaciones, configuración que infringe el art. 16 CPE en lo relativo al debido proceso, pues no permite a dicha Superintendencia actuar con los principios de desinterés objetivo, independencia e imparcialidad.

El problema consiste en que al otorgarse funciones jurisdiccionales a la Superintendencia Tributaria para que resuelva controversias tributarias, y por tanto estrictamente judiciales, tales potestades resultan inconstitucionales pues provocan la desjudicialización de las controversias, aunque resulta indiscutible que las controversias tributarias deben ser resueltas por jueces y no por órganos que integran el Poder Ejecutivo; sin embargo, en la Ley 2492 se ha pretendido soslayar el principio de división de funciones, pues el art. 147, 5) de dicha disposición legal expresa *“cuando en la apreciación de pruebas se hubiere incurrido en error de derecho o de hecho”*, abriéndose la posibilidad de presentar pruebas ante la misma Corte Suprema de Justicia, desnaturalizando su rol de contralor de puro derecho. Asimismo, cuando se pretende sustanciar un proceso sólo ante una instancia, se violenta la garantía constitucional de la doble instancia.

Los argumentos en los cuales se basa éste Recurso son: de que los recursos ante la Superintendencia Tributaria constituirían la única vía de impugnación de las decisiones de la Administración Tributaria, quien ejercería una verdadera potestad jurisdiccional porque sería la única instancia encargada de resolver las controversias que inicien los contribuyentes sobre las determinaciones definitivas de la Administración Tributaria, infringiendo principios y garantías fundamentales como la división de funciones, el debido proceso, la presunción de inocencia, así como la atribución exclusiva del Poder Judicial para resolver controversias.

Ésta Sentencia Constitucional, finalmente decide: Primero: La constitucionalidad del art. 132 de la Ley N° 2492 Código Tributario, respecto a la creación de la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo. Segundo: La inconstitucionalidad del **art. 107.I y de la Disposición Final Primera de la Ley N° 2492** (Código Tributario Boliviano), expresando que: La Disposición final Primera Ctb, es incompatible con la Constitución por cuanto al derogar el literal B) del art. 157 de la Ley 1455 de 18 de febrero de 1993,

Ley de organización judicial, suprime la competencia de los Jueces en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, para conocer y decidir los procesos contencioso tributarios, por demandas originadas en los actos que determinan tributos y en general todas las acciones referidas a materia tributaria, lesiona los derechos fundamentales de la persona los derechos, entre ellos, al debido proceso en su elemento del juez natural, independiente e imparcial, así como a los valores supremos de la justicia e igualdad. Mientras que el Art. 107.I fue declarado también inconstitucional, pero al referirse a la ejecución tributaria, no corresponde su estudio e inclusión dentro del presente trabajo.

2.1.3 Sentencia Constitucional N° 029/2004

El recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad promovido de oficio por Oscar Freire Arze, Juez Segundo de Partido Administrativo, Coactivo, Fiscal y Tributario, demandando la inconstitucionalidad del penúltimo párrafo de la Primera Disposición Transitoria del Capítulo IV del DS 27310 de 9 de enero de 2004 (Reglamento al Código Tributario Boliviano), por ser contrario a la disposición consagrada en el art. 14 de la Constitución Política del Estado (CPE). El penúltimo párrafo de la Primera Disposición Transitoria del DS 27310 publicado el 12 de enero de 2004 (Reglamento del Nuevo Código Tributario), que estipula que “La impugnación de los procedimientos administrativos que estuvieran en trámite antes de la vigencia de la Ley 2492 resueltos con posterioridad a dicha fecha, será realizada utilizando los recursos administrativos señalados en el Título III de dicha Ley, refiriéndose a los recursos de alzada y jerárquico a sustanciarse ante los Superintendentes Tributarios”. La constitución consagra la garantía de que nadie puede ser sometido a otros jueces que no sean los designados con anterioridad al hecho de la causa; sin embargo la Disposición Transitoria primera del D.S. citado confunde el hecho (causa que da origen al nacimiento de la obligación tributaria) con el acto administrativo (resolución determinativa, sancionatoria, etc.), estableciendo que la impugnación de los procedimientos administrativos

en trámite a la fecha de la Ley N° 2492 deben ser resueltos conforme a los recursos de una Ley posterior al hecho de la causa en lugar de una anterior.

Considerando que el procedimiento administrativo, en el ámbito tributario, es el conjunto de actos realizados ante la autoridad administrativa tributaria tendientes a obtener la constitución de un acto administrativo, el Tribunal Constitucional falla declarando inconstitucional el segundo párrafo de la Disposición Transitoria Primera del DS 27310 de 9 de enero de 2004, bajo los siguientes argumentos:

Los procedimientos administrativos (tributarios) o procesos judiciales, en curso a la fecha de publicación de la Ley 2492, se sustancian y resuelven, hasta su conclusión, en aplicación a las normas previstas en el anterior régimen jurídico, entre ellas las de la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992. El término conclusión no debe interpretarse en el sentido restrictivo, es decir, no debe entenderse que el procedimiento administrativo concluirá con la adopción del acto administrativo por parte de la administración tributaria, al contrario debe entenderse en sentido amplio de que el término empleado por la citada norma legal se refiere a que el acto administrativo adoptado en el procedimiento adquiere la firmeza legal, lo que supone que si el contribuyente se considera agraviado por el acto administrativo constituido en el procedimiento administrativo tributario podrá impugnarlo por las vías legales previstas por ley. En ese marco se entiende que la impugnación se efectuará por una de las vías previstas por el art. 174 de la Ley N° 1340 y se sustanciará, hasta su conclusión, sobre la base de las normas previstas por esta Ley.

2.1.4 Sentencia Constitucional N° 076/2004

El recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad promovido de oficio por Oscar Freire Arze, Juez Segundo de Partido Administrativo, Coactivo, Fiscal y Tributario, demandando la inconstitucionalidad de la Disposición Final Novena

del Código Tributario Boliviano (CTB), por ser contraria a los arts. 7 inc. a) y 16.II y IV de la Constitución Política del Estado (CPE).

Este recurso señala que de las Sentencias Constitucionales emitidas respecto al CTB, establecen que los contribuyentes no podían ejercitar su derecho de defensa en el proceso contencioso administrativo que previó el Código Tributario Boliviano, porque no respetaba la garantía del debido proceso, ya que según se señala en la SC 0009/2004 se les privaba de toda posibilidad de someter el acto administrativo tributario a un proceso contencioso en el que de manera contradictoria y en igualdad de condiciones pudiesen ser oídos y hacer valer sus pretensiones, producir prueba, objetar las de contrario, etc., porque según dicho fallo, la única manera de asegurar el debido proceso en la materia es a través del contencioso tributario, por su carácter único y especializado, habiéndose restituido así la competencia a los juzgados en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, para conocer los procesos contencioso tributarios, por lo que si bien las causas en trámite a la fecha de publicación del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) seguirán siendo conocidas por dichos juzgados aplicando el proceso contencioso tributario previsto en el Antiguo Código Tributario (Ley N° 1340), contradictoriamente, los procesos posteriores a éste último, pese a que deben ser conocidos por los jueces en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, no podrán empero aplicar el proceso contencioso tributario previsto en el Código tributario, por la abrogatoria dispuesta por la Disposición Final Novena del nuevo Código, vulnerando el derecho a la defensa y la garantía judicial del debido proceso de los contribuyentes y conculcando los principios de seguridad jurídica y legalidad, por lo que a fin de otorgar una tutela judicial efectiva que resguarde estos derechos y principios constitucionales, corresponde excluir de su ámbito abrogatorio el proceso contencioso tributario contemplado en los artículos 214 al 232 del Título VI del Código Tributario (Ley N° 1340).

Esta Sentencia Constitucional falla declarando la constitucionalidad de la Disposición Final Novena del CTB, con vigencia temporal de un año a partir de la fecha 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 legal 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 de la Ley N° 1340.

2.2 Laguna Jurídica en la Normativa Tributaria de Bolivia, Violación a los principios jurídicos y la indefensión que causa.

Las sentencias constitucionales desarrolladas líneas arriba, al declarar inconstitucional la Demanda Contenciosa Administrativa prevista en la Ley N° 2492, por considerarla contraria a la naturaleza contenciosa de la materia tributaria, y restituyendo a los juzgados de partido administrativo, coactivo fiscal y contencioso, crea un vacío jurídico, puesto que suprime la vía de la tutela judicial efectiva, dejando en indefensión tanto al contribuyente particular, como a la Administración Tributaria, puesto que después de la Resolución del Recurso Jerárquico, no existiría un mecanismo que permita acudir ante el Poder Judicial para que sea éste en última instancia quien resuelve la cuestión discutida.

La Sentencia Constitucional 0009/2004, de 28 de enero, declaró inconstitucional por omisión normativa el art. 131 del Nuevo Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) al haber modificado el sistema de protección o tutela administrativa y judicial del contribuyente prevista en el Código Tributario, excluyendo la vía de impugnación judicial ante un juez o tribunal independiente e imparcial, contradiciendo así la garantía constitucional del debido proceso en su elemento del derecho al juez natural, independiente, imparcial y competente consagrado en las normas previstas por los arts. 14 y 16.IV de la CPE, privando al contribuyente de toda posibilidad de someter el acto administrativo tributario a un proceso contencioso en el que de

manera contradictoria y en igualdad de condiciones pueda ser oído y hacer valer sus pretensiones, produciendo prueba, objetando la de contrario, desvirtuando los procedimientos administrativos tributarios que dieron lugar al acto determinativo, para en suma lograr una decisión legal y justa. En aquella oportunidad se llamó la atención al legislador por no haber previsto la vía de impugnación judicial como medio de tutela alternativo, omisión que lesiona los valores supremos de justicia e igualdad impidiendo al contribuyente el ejercicio de su derecho a una tutela judicial efectiva, toda vez que el proceso contencioso administrativo previsto en el referido art. 131, dada su naturaleza jurídica –se dijo– no reemplaza al proceso contencioso-tributario, puesto que el primero es una vía de control de legalidad, que requiere el agotamiento de las instancias administrativas, mientras que el segundo es una vía de impugnación directa y controversial del acto administrativo tributario, y finalmente, porque aquel se tramita como proceso de puro derecho y en única instancia, mientras que éste como un proceso de hecho, admitiendo los recursos previstos en el ordenamiento procesal. El restablecimiento de la garantía constitucional del debido proceso, en su elemento del derecho al juez natural, independiente, imparcial y competente, así como de los valores supremos de justicia e igualdad y el derecho a la tutela judicial efectiva del administrado contribuyente como resultado de lo dispuesto en las SSCC 0009/2004 y 0018/2004 quedaría trunco sin el instrumento que haga efectiva la tutela de esos derechos y garantías, cual es precisamente el procedimiento contencioso-tributario como el que se encontraba previsto por el Título VI de la Ley N° 1340, que ha quedado sin efecto como consecuencia de la abrogatoria dispuesta por la disposición final de la Ley N° 2492, **lesionando los derechos fundamentales del contribuyente al debido proceso en su componente del juez natural, independiente e imparcial, así como los valores supremos de justicia e igualdad, suprimiendo además el derecho a la defensa del contribuyente en sede judicial, puesto que la medida legislativa ha ocasionado una ausencia total de los mecanismos de carácter procedimental que hagan viable la acción ante la autoridad jurisdiccional para obtener así una tutela judicial efectiva, lo cual sólo será posible con la vigencia de un**

procedimiento tributario que reúna los requisitos mínimos para garantizar el debido proceso en cada caso.

Asimismo, la abrogatoria del Antiguo Código Tributario (Ley N° 1340), por la Disposición Final Novena del Nuevo Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492), en lo que respecta al procedimiento contencioso tributario previsto en el Título VI de la primera norma citada, es contraria al principio de seguridad jurídica, previsto en el art. 7 inc. a) de la CPE y conforme lo establece la jurisprudencia “es la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran; representa la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de las autoridades pueda causarles perjuicios”, puesto que el contribuyente que estime que ha sufrido una lesión de sus derechos por parte de la Administración Tributaria, ante la ausencia de un procedimiento que regule el contencioso tributario, se verá imposibilitado de acudir a dicha instancia, precisamente por la falta de los mecanismos que hagan eficaz esa tutela, ya que la falta de normas a las cuales tanto las partes como el juez sujeten sus actuaciones les impide ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones inherentes a un debido proceso con reglas procesales preestablecidas.

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIÓN

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

- De todo lo expuesto, se concluye que en el Código Tributario (Ley N° 2492) si existió violación a los principios constitucionales de: separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva. Pero dichas infracciones, fueron corregidas a través de las sentencias constitucionales que se dictaron con respecto a la nueva norma. Lastimosamente, en la actualidad al no contar con una norma legal que regule la impugnación en materia tributaria ante el Poder Judicial, se está dejando en indefensión al contribuyente, lo cual implica la violación al derecho a la defensa, creando un vacío jurídico en nuestra legislación.
- La Ley N° 1340 tenía a favor del contribuyente la elección de poder impugnar los actos particulares de la Administración Tributaria ya sea en vía administrativa a través del Recurso de Revocatoria que podía llegar hasta el Recurso Jerárquico respectivo; o en vía judicial a través de una Demanda Contencioso Tributaria, la cual podía llegar hasta la fase procesal del Recurso Extraordinario de Casación que se tramita ante la Excma. Corte Suprema de Justicia, pero los medios de impugnación de la Ley N° 1340 eran mucho más largos que la impugnación establecida en la Ley N° 2492. Como la Ley N° 1340 establecía dos formas de impugnación, y las dos determinaban la suspensión de la cobranza del acto administrativo, las estadísticas muestran que de cada 50 impugnaciones, 49 eran a través de la vía judicial, en cambio un solo acto era impugnado en la propia vía administrativa. Esto demuestra que el contribuyente prefería acudir a la vía judicial, ya sea porque consideraba injusto que sea la propia Administración Tributaria la que juzgue la legalidad o ilegalidad del acto que ella misma había emitido, considerando parcializado que la Administración sea juez y parte en los Recursos de Revocatoria. Otra razón por la cual los contribuyente preferían acudir a la vía judicial para la impugnación, era el hecho de la tardanza en la administración de justicia, pues mientras un recurso de Revocatoria demoraba como mucho alrededor de cinco meses, un recurso Contencioso Tributario podía demorar

en primera instancia hasta tres años, en la fase de apelación o segunda instancia, hasta dos años, y en la fase de Casación demoraba hasta tres años, lo que en total nos da alrededor de ocho (8) años que duraba una demanda contencioso tributaria en ser resuelta, lo que a todas luces favorecía al contribuyente que pretendía eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Lo positivo y totalmente rescatable del nuevo Código Tributario, es que un Recurso de Alzada, junto con su apelación – Recurso Jerárquico –demora actualmente, máximo alrededor de nueve (9) meses. Este abismo enorme en el término de resolución a una impugnación de actos administrativos, que existe entre el Antiguo y Nuevo Código Tributario es sin duda un gran avance para la ejecución tributaria rápida y eficaz a cargo de la Administración Tributaria, así como para el contribuyente significa un acceso a la justicia gratuita y pronta.
- Otro de los problemas del nuevo Código Tributario, es el hecho de la confusión por parte de los legisladores entre procedimiento tributario y proceso tributario. Cabe señalar que la doctrina del Derecho Tributario y del Derecho Tributario Procesal, establece la diferencia entre ambos conceptos, sostiene que el procedimiento tributario se desarrolla en el ámbito administrativo, por lo que no existe una autoridad decisoria imparcial e independiente, sino que la propia administración, quien siendo parte en la contienda dicta la resolución que se constituye en un acto administrativo, el que carece de fuerza de cosa juzgada material, toda vez que puede ser revisada en sede administrativa e impugnada ante la autoridad judicial; en cambio el proceso tributario se desarrolla en el ámbito jurisdiccional, ante una autoridad independiente e imparcial, en el que intervienen dos partes en igualdad de condiciones y de manera contradictoria, concluyendo el proceso con una decisión que adquiere la calidad de cosa juzgada material.

- Recogiendo la doctrina del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario, en resguardo de los principios fundamentales de la legalidad, la reserva legal y la seguridad jurídica, la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 estableció el procedimiento tributario con normas que resguardaban los derechos y garantías constitucionales del contribuyente, entre otras, el derecho al debido proceso en sus elementos del derecho al juez natural, el derecho a la defensa, el derecho a impugnar los actos administrativos. Así en el Título IV, Capítulo VII, estableció las vías de revisión e impugnación de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, es decir, adoptó el sistema de las dos vías, no paralelas sino excluyentes entre sí, para que el contribuyente pueda hacer valer sus derechos y garantías constitucionales frente al acto administrativo. En efecto, bajo el nómen juris “De los recursos administrativos y jurisdiccionales”, la citada Ley estableció la vía de revisión del acto administrativo en sede administrativa a través del recurso de revocatoria y el recurso jerárquico previstos por el numeral Primero del art. 171; de otro lado, estableció la vía de impugnación ante la autoridad jurisdiccional, es decir, a través de procesos contencioso-tributarios, asignando inicialmente la competencia al Tribunal Fiscal que actuaba como juzgado de primera y segunda instancia, un Tribunal que en esencia no fue parte del Poder Judicial, pero sí fue un Tribunal jurisdiccional independiente e imparcial, con todas las características de un Tribunal Judicial; finalmente se encomendó a la Corte Suprema de Justicia para conocer los recursos de nulidad o casación planteados contra las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal; empero, previó que la elección de una vía importaba la renuncia a la otra. Posteriormente, mediante Ley N° 1455 de Organización Judicial, se asignó la jurisdicción y competencia para sustanciar los procesos contencioso-tributarios a los Juzgados en materia Administrativa.
- En el caso del reglamento establecido en el Art. 141 y 146 del CTB , el legislador ha omitido establecer los aspectos generales y esenciales del procedimiento, tales como los requisitos y condiciones de admisibilidad de los

recursos, las causales de rechazo, las modalidades de resolución, los plazos y penalidades para el incumplimiento de plazo por parte de las autoridades administrativas que conocerán de los recursos; pues directamente ha remitido al Reglamento la regulación de esos aspectos esenciales del procedimiento, lo que violaba el principio de reserva legal en materia tributaria, aspecto que fue enmendado y corregido a través de la Ley N° 3092 de fecha 07 de julio de 2005, es decir, después de más de un año calendario, el poder legislativo corrigió la violación al principio constitucional citado anteriormente.

- La Sentencia Constitucional 0009/2004, de 28 de enero declaró inconstitucional el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 147 del CTB (Ley 2492), por ello inaplicable el procedimiento de impugnación judicial ante la Corte Suprema de Justicia; mientras que la Sentencia Constitucional 018/2004, de 2 de marzo declaró inconstitucional la Disposición Final Primera del indicado Código, que derogó el literal B) del art. 157 de la Ley de Organización Judicial (LOJ) que atribuía competencia a los juzgados en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, para conocer demandas propias de esa materia; y que la Sentencia Constitucional 029/2004 de 31 de marzo declaró inconstitucional el segundo párrafo de la Disposición Transitoria Primera del Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004 por establecer un régimen transitorio diferente al previsto en el Código Tributario Boliviano. Por todo esto, se crea un vacío jurídico, al no existir el medio legal para poder recurrir ante el Poder Judicial en materia tributaria. Por tal razón, el Tribunal Fiscal dicta la Sentencia Constitucional 076/2004, en la cual determina la constitucionalidad de la disposición legal que abroga la Ley N° 1340 con vigencia temporal, exhortando al Poder Legislativo para que en el plazo de un año a partir de su citación dicte una ley regulando y normando el proceso contencioso en materia tributaria, y en caso de no hacerlo dentro de dicho término, la Disposición Final Novena del CTB quedará expulsada del ordenamiento jurídico del Estado en lo que respecta a la abrogatoria del procedimiento contencioso tributario establecido en el Título VI, arts. 214 a

302 de la Ley N° 1340, plazo que al presente esta totalmente fenecido, siguiendo nuestra legislación con la ausencia de norma legal que regule la posibilidad de recurrir ante el Poder Judicial en materia tributaria.

- En este entender, y considerando lo dispuesto en la Ley N° 3092 complementaria al Código Tributario (Ley N° 2492), en la cual se exhorta al Poder Judicial para que presente un proyecto de ley que establezca el procedimiento contencioso administrativo respondiendo a los principios de constitucionales de separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, se esta empezando a enmendar el vacío jurídico que existe en nuestra legislación, pero se considera que mientras no exista una norma que cumpla éstos requisitos, el derecho a la defensa de los contribuyentes en materia tributaria seguiría siendo violado, en cuanto a la tutela judicial efectiva, pues siendo la Superintendencia Tributaria la única instancia que resuelve la impugnación de los actos administrativos, y ésta esta resolviendo de manera expedita y justa las causas, se considera necesario que el contribuyente tenga por disposición constitucional el derecho de acudir ante la revisión judicial, obteniendo un fallo con calidad de cosa juzgada. Pero se debe considerar como lo disponen los fallos constitucionales que dicha labor corresponde al Poder Legislativo, pues es éste Poder del Estado quien por mandato constitucional debe solucionar el problema del vacío jurídico creando y sancionando una Ley de la República que regule el proceso contencioso en materia tributaria.

4. BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFIA

- Benitez Rivas Alfredo, 1988 COMPENDIO DE DERECHO FINANCIERO BOLIVIANO Tomo I, Segunda edición , La Paz Bolivia
- Bird Richard y Casanegra Milka, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAISES DEL CIAT Instituto de Estudios Fiscales
- Garcia Canceso Oscar, 2003 DERECHO TRIBUTARIO Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, Bolivia
- Osorio Manual , 2004 DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES Editorial Heliasta
- Villegas Hector, 1987 CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina
- Codigo Tributario Ley N° 1340 de fecha 28 de mayo de 1992
- Codigo Tributario Ley N° 2492 de fecha 02 de agosto de 2003
- Sentencia Constitucional N° 009/2004 de fecha 28 de enero de 2004
- Sentencia Constitucional N° 018/2004 de fecha 08 de marzo de 2004
- Sentencia Constitucional N° 029/2004 de fecha 31 de marzo de 2004
- Sentencia Constitucional N° 076/2004 de fecha 16 de julio de 2004