

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**



**MONOGRAFÍA**

**Para optar al Título Académico de Licenciada en Derecho**

**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PARA  
PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN  
DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO”**

**POSTULANTE: LOURDES JANNE QUISBERT BAZAN  
TUTOR: Dr. JAVIER MONCADA CEBALLOS**

**INSTITUCIÓN:  
GOBIERNO AUTONOMO DEPARTAMENTAL DE LA PAZ**

**LA PAZ - BOLIVIA  
2012**

**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PARA  
PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL  
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

***DEDICATORIA:***

*Dedico la Presente Monografía a mi  
Hijo Adrian Omar, por ser una luz  
en mi vida desde el momento en que  
nació y a mis Papás Valentin y  
Juana por todo el apoyo que  
siempre me han brindado.*



**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PARA  
PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL  
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

**AGRADECIMIENTO:**

*Agradezco a Dios por haberme  
puesto en este camino, a mis  
Hermanos Patricia, Ronald y Carlos  
por su apoyo incondicional, a la  
Facultad de Derecho y Ciencias  
Políticas y a los Docentes de la  
misma por todas las enseñanzas a  
lo largo de estos años y al Dr.  
Lizarazu por su conocimiento y  
apoyo en la presente Monografía.*

# **“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PARA PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

## **PRÓLOGO**

Para tocar principalmente el tema de los “Fundamentos Jurídico-Doctrinales para plantear la necesidad de redefinición del Procedimiento Contencioso Tributario” en nuestro país, nos tenemos que remontar principalmente al proceso contencioso tributario en Bolivia, como acción de impugnación de las resoluciones administrativas tributarias, no ha tenido propiamente un largo período de evolución, comparado con otras instituciones procesales. Su establecimiento se data al año 1970 en que fue promulgado el primer Código Tributario.

Al ser implantado como un procedimiento especial, con características particulares y principios propios se constituyó en una innovación legislativa e importantísima en un ordenamiento boliviano que no había conocido hasta 1970, medios efectivos, autónomos y científicos de impartir verdadera justicia procesal en materia tributaria.

Asimismo se define procedimiento contencioso tributario al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunales, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido Tributario y obtener, de

parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia, se tomaran en cuenta todo lo que se refiere al proceso contencioso tributario para entenderlo mejor.

También se puede indicar que el proceso contencioso tributario, debe mantenerse en un Código Tributario, respetuoso del Estado de Derecho, como una garantía del debido proceso, la igualdad de las partes y la tutela jurisdiccional. Se debe accionar el contencioso tributario ante un tribunal independiente, perteneciente al Poder Judicial y no al Poder Ejecutivo, conformado por varias personas especializadas en materia tributaria, dejándose definitivamente la elección de los mismos a un sistema de Carrera Judicial. Teniendo en cuenta la importancia de contar asimismo con un elemento contable, es necesario incluir un auditor como miembro del tribunal. En pro también de la democratización de la justicia.

Para todos los ciudadanos estante el Bolivia el proceso contencioso tributario debe observar una relación de igualdad en cuanto a posibilidades de defensa y actuación procesal tanto para la Administración Tributaria como para el Contribuyente. Se debe sistematizar y especificar las nulidades procesales, para evitar la proliferación innecesaria y superflua, observando principios de especificidad, convalidación, preclusión, convalidación y protección para poder evitar el retardo procesal.

Por último mediante este trabajo se puede sugerir al Estado Boliviana que en el proceso contencioso tributario se debe adopte la oralidad para promover mayor celeridad en la resolución de los casos, trayendo inmediación al proceso y evitando gastos innecesarios y pérdida de tiempo en virtud del principio de economía procesal. Estudiando la obligación de pagar costas por parte del Estado, cuando al haberse aplicado medidas precautorias se haya ocasionado perjuicio al demandante contribuyente que al final del juicio resultare victorioso, refrendando la asunción de responsabilidad del Estado por los actos administrativos de quienes han sido elegidos como funcionarios públicos y a la vez franquearse la posibilidad de repetir contra los mismos por parte del Estado.

**DR. PAUL MIRANDA PEREZ**

**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PARA  
PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL  
PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

**ÍNDICE**

<b>DEDICATORIA</b>	<b>Pag. 1</b>
<b>AGRADECIMIENTOS</b>	<b>2</b>
<b>PRÓLOGO</b>	<b>3</b>
<b>ÍNDICE</b>	<b>6</b>
<b>1. INTRODUCCION</b>	<b>9</b>
<b>1.1. ANTECEDENTES.-</b>	<b>9</b>
<b>1.2. PLANTEAMIENTO DE PROBLEMA.-</b>	<b>10</b>
<b>1.3. FUNDAMENTACIÓN O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.-</b>	<b>12</b>
<b>1.4. DELIMITACIÓN DEL TEMA.-</b>	<b>13</b>
a) <b>Delimitación Temática.-</b>	<b>13</b>
b) <b>Delimitación Temporal</b>	<b>13</b>
c) <b>Delimitación Especial</b>	<b>13</b>
<b>1.5. DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS</b>	<b>14</b>
<b>1.6. ESTRATEGIA METODOLÓGICA.-</b>	<b>14</b>
<b>CAPITULO I.-</b>	
<b>I. EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN ESENCIA.-</b>	<b>15</b>
<b>I.1. ORÍGENES.-</b>	<b>15</b>
<b>I.2. DEFINICIÓN.-</b>	<b>20</b>
<b>I.3. MATERIA.-</b>	<b>22</b>
<b>I.4. INICIO DEL PROCESO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO</b>	<b>23</b>

**CAPITULO II.-**

<b>II. SOBRE LA JURISDICCION CONTENCIOSO TRIBUTARIA.-</b>	<b>26</b>
<b>II.1. TUTELA JURISDICCIONAL E INDEPENDENCIA FUNCIONAL EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO BOLIVIANO</b>	<b>26</b>
<b>II.2. ¿SON NECESARIOS LOS TRIBUNALES COLEGIADOS ESPECIALIZADOS?</b>	<b>33</b>

**CAPITULO III.-**

<b>III. PRESUPUESTOS PROCESALES.-</b>	<b>35</b>
<b>III.1. EL “SOLVE ET REPETE” Y EL DERECHO A LA JURISDICCIÓN</b>	<b>35</b>
<b>III.2. EL AGOTAMIENTO DE LA VIA ADMINISTRATIVA</b>	<b>39</b>

**CAPITULO IV.-**

<b>IV. PRINCIPIOS BASICOS DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-</b>	<b>42</b>
<b>IV.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD</b>	<b>42</b>
<b>IV.2. PRINCIPIO DE BILATERALIDAD</b>	<b>45</b>
<b>IV.3. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD</b>	<b>46</b>
<b>IV.4. NULIDADES PROCESALES: PRINCIPIOS DE ESPECIFICIDAD, PRECLUSIÓN, CONVALIDACIÓN, TRANSCENDENCIA Y PROTECCIÓN.-</b>	<b>46</b>
<b>IV.5. PRINCIPIO DE ECONOMÍA PROCESAL.-</b>	<b>52</b>
<b>IV.6. PRINCIPIO DE INMEDIACIÓN.-</b>	<b>53</b>
<b>IV.7. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD O INQUISITIVIDAD Y CRISIS DEL MISMO.-</b>	<b>54</b>

<b>IV.8. PRINCIPIO DE ESCRITURA Y PRINCIPIO DE ORALIDAD.-</b>	<b>58</b>
---	-----------

#### **CAPITULO V.-**

<b>V.1. LA PRUEBA EN EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-</b>	<b>59</b>
<b>1.- Adquisición o comunidad</b>	<b>60</b>
<b>2.- Contradicción</b>	<b>60</b>
<b>3.- Unidad.-</b>	<b>60</b>
<b>4.- Veracidad.-</b>	<b>60</b>
<b>5.- Libertad Probatoria.-</b>	<b>60</b>
<b>6.- Licitud o Legalidad</b>	<b>61</b>

#### **CAPITULO VI.-**

<b>VI.1. SOBRE LA CONDENACION EN COSTAS.-</b>	<b>62</b>
---	-----------

#### **CAPITULO VII.-**

<b>VII.1. ELEMENTOS DE CONCLUSIÓN.-</b>	<b>64</b>
<b>2.- BIBLIOGRAFÍA.-</b>	<b>67</b>
<b>3.- ANEXOS.-</b>	<b>70</b>

## **“FUNDAMENTOS JURÍDICO-DOCTRINALES PAR PLANTEAR LA NECESIDAD DE REDEFINICIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO”**

### **1. INTRODUCCION.-**

#### **1.1.- ANTECEDENTES**

El proceso contencioso tributario en Bolivia, como acción de impugnación de las resoluciones administrativas tributarias, no ha tenido propiamente un largo período de evolución, comparado con otras instituciones procesales.

Su establecimiento se remonta al año 1970 en que fue promulgado el primer Código Tributario.

Al ser implantado como un procedimiento especial, con características particulares y principios propios se constituyó en una innovación legislativa e importantísima en un ordenamiento boliviano que no había conocido hasta 1970, medios efectivos, autónomos y científicos de impartir verdadera justicia procesal en materia tributaria.

Sin embargo, gracias a nuestros legisladores el proceso contencioso tributario pareció involucionar con el poco feliz intento de 2003 de eliminarlo con el actual Código Tributario, ley 2492, sin éxito ocasionando que exista una de las figuras más curiosas de la legislación

latinoamericana, una duplicidad de autoridades que resuelven las controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Indudablemente, actuó la justicia constitucional expulsando del ordenamiento jurídico y declarando la inconstitucionalidad de partes del actual Código Tributario que institucionalizaban sólo un proceso de revisión de los actos administrativo- tributarios por parte de un tribunal administrativo.

La inconstitucionalidad de varias partes del Código Tributario, por los sucesivos fallos constitucionales (entre los que se encuentran las sentencias de inconstitucionalidad 9/2004, de 28/01/2004, 18/2004 de 02/03/2004 y 76/2004 de 16/07/2004) además de las modificaciones posteriores realizadas por la ley 3092 provoca que tanto jueces como abogados queden confundidos ante un cuerpo de normas que no guarda coherencia entre sí y cuya aplicación es incierta o dificultosa.

Esta situación afecta a la seguridad jurídica que debería caracterizar a un Estado Social de Derecho, que debería caracterizarse por la claridad de reglas, sobre todo cuando se trate de la separación de poderes como garantía de imparcial jurisdiccionalidad, economía procesal y especialización de los administradores de justicia.

## **1.2.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.-**

La ciencia del Derecho, construye frecuentemente nuevos cimientos sobre la base de otros ya previamente edificados, con el propósito de responder a las necesidades cambiantes del mundo actual en las que la racionalidad económica prima.

Contrariamente las normas burocráticas o arbitrarias son desconocidas por efecto de la desobediencia civil, el desuso o en casos más patológicos generan convulsiones sociales de diversa graduación.

Esta dinámica ha implicado a la doctrina procesal latinoamericana en general, traduciéndose en importantes y recientes cambios en distintas leyes procesales, confirmando que el derecho está en una transformación constante en la que no existen verdades inmutables.

Por ende el proceso contencioso tributario boliviano requiere adaptarse a nuevas corrientes que reclaman la incorporación del mismo al mundo globalizado con características de inmediatez, celeridad, economía procesal, oralidad y competencia judicial.

El Código Tributario en vigencia, quiso eliminar al proceso contencioso tributario, sin lograrlo, ya que el Tribunal Constitucional repuso el instituto procesal mediante la sentencia constitucional 076/2004 malogrando el intento original de convertir en administrativa toda acción judicial que reclamara posibles actos arbitrarios o abusivos por parte del Fisco.

Por otra parte la resolución de conflictos entre la Administración Tributaria o Aduanera exige la materialización de soluciones jurídicas en el menor tiempo posible, reduciendo costos de transacción, que resultan omiosos en la economía de mercado.

- Será que el Nuevo Código Tributario quedó obsoleto para la realización de los procesos Contenciosos tributarios en nuestro País?
- ¿Cuál será el planteamiento necesario para que el Nuevo Código Tributario pueda impulsar el desarrollo del los Procesos Contenciosos Tributarios como tales?
- ¿Existirá un vacío jurídico dentro del Nuevo Código Tributario con relación a los procesos Contenciosos tributarios en Bolivia?

### **1.3.- FUNDAMENTACIÓN O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.-**

En nuestro país la bibliografía dedicada al derecho procesal ha rehuído abarcar las controversias entre el Estado y los particulares, lo que hace casi inexistente el tratamiento de esta institución procesal.

Por otra parte las exageradas prerrogativas otorgadas al fisco para que pueda ejercer sus atribuciones, reclaman la existencia de instituciones procesales que pongan coto al desenfreno y discrecionalidad

administrativa, sobre todo en una época en la que el Estado parecería retornar con fuerzas que amenazan doblegar la institucionalidad democrática, olvidando garantías constitucionales que hacen un Estado de Derecho por el que tanta sangre se ha derramado.

La urgencia de contar con instrumentos que promuevan la revisión de los actos administrativos en lo que comprende la tributación, hace que le dediquemos al contencioso tributario, nuestro estudio.

#### **1.4.- DELIMITACIÓN DEL TEMA.-**

**a) Delimitación Temática:** La presente investigación en cuanto a la temática considerará el análisis socio-jurídico del Código Tributario en cuanto se refiere al Proceso Contencioso Tributario específicamente, para que esta responda al desarrollo de la sociedad y los cambios existentes en la justicia.

**b) Delimitación Temporal:** El estudio de este proyecto comprenderá desde iniciación del proceso Contencioso Tributario como tal hasta nuestro días la manera en que se utilizar este tipo de procesos y la forma de redefinir el mismo.

**c) Delimitación Espacial:** Con respecto al espacio geográfico se tomará en cuenta como epicentro la ciudad de La Paz, y principalmente los juzgados en los cuales se litigan los procesos contenciosos tributarios y su evolución en el tiempo.

### **1.5.- DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS.-**

#### **a) Objetivo General**

Sugerir la necesidad de fundamentos jurídico-doctrinales para plantear la forma de redefinición del procedimiento Contencioso Tributario dentro de la promulgación del nuevo Código Tributario, a efectos de no se pierda la forma del proceso Contencioso Tributario como tal.

#### **b) Objetivos Específicos**

- Demostrar que el proceso Contencioso Tributario es una institución jurídica que protege el interés común y que está protegido por nuestra Constitución Política del Estado.
- Analizar el Nuevo Código Tributario en sus capítulos pertinentes, que evidencien el vacío normativo con relación al Proceso Contencioso Tributario y la actualidad que viven los litigantes
- Sugerir nuevos articulados dentro del Nuevo Código Tributario que vayan dirigidos a consolidar el Proceso Contencioso Tributario en su forma real.

### **1.6.- ESTRATEGIA METODOLÓGICA**

En este trabajo de monografía se hace primeramente una descripción y definición de lo que es el proceso contencioso tributario, explicando fundamentalmente la esencia y finalidad a la que obedece el mismo, sus antecedentes en el contencioso administrativo y las nuevas tendencias que informan al derecho procesal y las ventajas de reformar el proceso contencioso tributario hacia un rumbo más ágil y acorde con nuestras garantías constitucionales.

Luego analizaremos las directrices o principios sobre los cuales se ha erigido esta singular construcción jurídica. Hemos de remarcar anticipadamente que si bien los principios no poseen valor normativo constituyen cimientos, sobre los cuales descansa la “ratio juris” de la técnica. Allí analizaremos los conflictos en su aplicación y las imperfecciones normativas que distorsionan el contencioso tributario, hasta arribar a la ejecución fiscal, en nuestra legislación, impropriamente denominada “cobranza coactiva”.

Finalmente me avocaré a las conclusiones, que resultaran de los estudios doctrinales y las experiencias constitucionales en nuestro medio.

## **CAPITULO I.-**

### **I.- EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN ESENCIA.-**

#### **I.1 ORIGENES.-**

Veamos primeramente los orígenes de la revisión judicial de los actos de la Administración (Poder Ejecutivo) para entender la formación del proceso contencioso administrativo.

El art. XVI de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, principal consecuencia jurídica de la Revolución Francesa, esbozó lo que posteriormente se conocería como el clásico principio de separación de poderes.

Este principio tuvo paradójicamente algo de absolutista puesto que decía que los actos que realizara la administración (el directorio) no podían ser puestos en tela de juicio por otro poder, derivándose consecuentemente una rígida irrevisabilidad de los actos de la Administración.

Esta formulación -sostenida por los parlamentarios revolucionarios franceses- se produjo por el temor al tradicional exceso de poderes que ejercitaban las cortes francesas antes de la revolución<sup>1</sup>, trayendo innumerables inconvenientes, fundamentalmente durante la llamada época del “terror”, en la que se cometieron una serie de atropellos y confiscaciones.

Esta traumática interpretación parcial del principio de separación de poderes, influyo decisivamente sobre las constituciones latinoamericanas, quienes siguiendo el modelo francés adoptaron este “Sistema de

---

<sup>1</sup> SANTIAGO TAWIL, GUIDO “Administración y Justicia”, Pags. 51-60, Ed. De Palma, Buenos Aires-Argentina, 1993.

jurisdicción retenida”<sup>2</sup> en el que los conflictos suscitados con ocasión de la actividad administrativa eran resueltos por los órganos de la misma administración.

Surge ahí, la tendencia a crear comisiones o tribunales administrativos que dada la incidencia e importancia de los reclamos que se suscitaron durante la Revolución Industrial por parte de los ciudadanos, generaron “tribunales” administrativos especializados en asuntos tributarios en Europa (Alemania - “Finanz gerichte” y Francia, “Conseuil de etat”<sup>1</sup>).

Tendencia que hallo eco también en Latinoamérica, siendo uno de los primeros tribunales administrativo-tributarios el de México<sup>1</sup>.

Teniendo en cuenta que el acontecer histórico demostró primero que ante el despotismo inicial sobre las personas se impuso luego la preeminencia de los derechos del individuo sobre los de la sociedad para finalmente llegar a un estado de equilibrio entre los intereses del Estado frente a los derechos del individuo que conocemos como Estado de Derecho, se buscaron medios que establecieran un control sobre los actos de la Administración Pública.

i

Uno de estos medios fue primero el proceso contencioso administrativo que tuvo una segunda variante, el proceso contencioso tributario.

El Estudio y Análisis del contencioso tributario vino a debatirse con marcada trascendencia desde la jornada Latinoamérica de Derecho

---

<sup>2</sup> SANTIAGO TAWIL, GUIDO, ob. Cit. Pag.53

Tributario (1958), las I jornadas de Montevideo (1956) y las IV de Buenos Aires (1964) conformando antecedentes que influyeron positivamente sobre la redacción del MCTAL<sup>3</sup>, con una elaboración científica latinoamericana propia que recogió aspectos de las doctrinas alemana, francesa y norteamericana<sup>4</sup>.

En la experiencia boliviana, una multitud de órganos administrativos primero, se halló avocada a la labor de procesamiento y a la vez de cobro coactivo de los impuestos adeudados.

Entre estos tuvimos, el Tribunal Nacional de Cuentas, (1883) la Comisión Nacional Permanente (1922), la Comisión Nacional de la Renta Fiscal (1960) y el Tribunal de la Renta Fiscal (1966). En todos estos órganos, judicial-administrativos, las normas aplicables al proceso, no eran otras que las establecidas por el entonces códigos de procedimiento civil<sup>5</sup>.

Es necesario advertir que dichas estructuras establecían un rol de juez y parte para la Administración, lo que no exhibió equidad, ni seguridad jurídica, para quien podría hallarse sub-judice en dichas entidades.

Estas dificultades se zanjaron con el advenimiento del Código Tributario de 1970, que creó como órgano jurisdiccional independiente al Tribunal Fiscal de la Nación, que permaneció incólume ante las modificaciones y

---

<sup>3</sup> VALDES COSTA, Ramon, Ob. Cit.Pags. 5 y Ss.

<sup>4</sup> VALDES COSTA, Ramon, Ob. Cit.Pags. 3

<sup>5</sup> BENITEZ RIVAS, ALFREDO, "El derrumbamiento de la jurisdicción Contencioso Tributaria en Bolivia y sus consecuencias jurídicas y económicas para el Estado y los Contribuyentes", en Revista de Derecho. Tributario N2, Ed. Ibet, La Paz-Bolivia 1998.

derogaciones que se adoptaron con la Reforma al Código Tributario en 1992, con la ley 1340.

No podemos dejar de lado el hecho de que el Código Tributario fue promulgado en una época en la que no se podía hablar prácticamente de un Estado de Derecho en Bolivia (1970).

El gobierno de facto presidido por Ovando Candia no podía garantizar la plena vigencia de un Código Tributario hecho precisamente para regir en una régimen democrático donde las libertades y garantías constitucionales deben estar a la base del ejercicio del gobierno debe sujetarse dentro de los marcos de la constitución<sup>6</sup>.

La presencia de gobiernos dictatoriales adheridos a una constante inestabilidad política que rigieron aquellos años el territorio nacional, hizo que los propósitos de conformar un Estado de Derecho y por ende sujetar a la Administración a cumplirlos fueran rebasados por la arbitrariedad y la permanente inseguridad jurídica.

Con la Evolución del Derecho Tributario imbuido de la concepción del moderno Estado de Derecho, se advierte la necesidad de constituir un proceso contencioso tributario en el que se preserven las garantías constitucionales del administrado-contribuyente.

---

<sup>6</sup> VASQUEZ MACHICADO, HUMBERTO; DE MESA , JOSE; GISBERT TERESA; Y DE MESA CARLOS, "Manual de Historia de Bolivia, pags. 510-517, Ed Gisbert.

## **I.2.- DEFINICIÓN.-**

Para definir al proceso contencioso tributario, debemos examinar primero al Proceso Contencioso Administrativo como su inmediato antecedente que constituye una acción propiamente dicha, (no un recurso) que da lugar a un proceso planteado contra un acto administrativo.

Esta acción adquiere la categoría prácticamente de una institución dentro del moderno Derecho Administrativo, es la principal garantía que poseen los administrados para hacer frente al accionar de la administración que vulnere sus derechos subjetivos e intereses legítimos<sup>7</sup>; ya que precisamente opone sus efectos a la ejecución de un acto administrativo que no responda al principio de legalidad.

Se define como tal al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunales, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido Tributario y obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia.

Como una comparación o Legislación comparada el contencioso tributario se desarrolla en Perú en una primera fase en sede administrativa (procedimiento administrativo)y, en una segunda, en sede judicial (proceso judicial. En el caso de la primera, el administrado puede hacer

---

<sup>7</sup> DERMIZAKY PEREDO, PABLO "Derecho Administrativo" pag. 259 Ed. Serrano, Cochabamba-Bolivia, 1997

uno del recurso de reclamación y de apelación; no existe el administrado que el acto administrativo presenta algún vicio de nulidad, corresponderá deducirlos a través del recurso de reclamación o de apelación. En el segundo caso, el administrado puede plantear una demanda contencioso-administrativa.

El contencioso Administrativo se subdivide en cuatro especies según la clasificación doctrinal mayormente aceptada que son: contencioso de anulación; contencioso de plena jurisdicción; contencioso de interpretación y de apreciación y contencioso de represión<sup>8</sup>.

De estas mismas, el contencioso tributario se desprende del contencioso de anulación (o contencioso de nulidad), en el que se solicita del órgano jurisdiccional la anulación del acto administrativo con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran haberle sido ocasionados con la actividad ilícita<sup>9</sup>. Así, la sentencia contencioso tributaria tiene un carácter declarativo y no constitutivo.

De todo lo afirmado podemos colegir que el Proceso Contencioso Tributario sería: “La acción procesal dirigida a impugnar un acto administrativo tributario emergente de un procedimiento efectuado por la Administración Tributaria en el que se discute la anulación de dicho acto”.

---

<sup>8</sup> DERMIZAKY PEREDO, PABLO, ob.Cit. Pags.261y262

<sup>9</sup> DROMI ROBERTO, “Derecho Administrativo”, Pags.832 y 833., Ed. Ciudad Argentina, 4Ed; Buenos Aires-Argentina, 1995.

### **I.3.- MATERIA.-**

Como consecuencia del principio de igualdad de los derechos del contribuyente frente al accionar de la administración tributaria, es decir, el interés general frente al particular, existe la garantía constitucional de que los actos administrativos puedan ser revisados ante los órganos jurisdiccionales.<sup>10</sup>

Estas controversias tributarias se pueden presentar en los siguientes casos:

- 1) Cuando se discuta la legalidad de las resoluciones administrativas que determinan la existencia de deuda tributaria o su cuantía (art.174 de la ley 1340)
- 2) Cuando se discuta la legalidad de las resoluciones administrativas que imponen sanciones pecuniarias. (art. 174 de la ley 1340)
- 3) Ante las reclamaciones de repetición por tributos que el presunto sujeto pasivo ha creído haber pagado indebidamente; (art. 174 y art.300 de la ley 1340)

---

<sup>10</sup> VALDES COSTA, RAMON, "El principio de la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria" en *Diritto y practica Tributaria-1991*, pags. 1666 a 1677.

- 4) Ante las reclamaciones de repetición por sanciones pecuniarias que los presuntos infractores han creído haber pagado injustamente. (art.300 de la ley 1340)

Los beneficios de imponer “justicia tributaria” entendida como el equilibrio entre los intereses del Fisco y los derechos subjetivos de los contribuyentes, son los de proveer seguridad jurídica y orden público, favoreciendo la inversión extranjera y nacional, fortalecer la institucionalidad de la democracia y el respeto a los derechos constitucionales de las personas, evitando conflictos de gobernabilidad política<sup>11</sup>.

La realización de la justicia tributaria se halla de forma difusa y no clara encomendada al órgano judicial, en nuestro país como dispone la Ley 1340 existiendo también tribunales administrativos<sup>12</sup>., como determina el art. Del Código Tributario Ley 2492.

#### **I.4.- INICIO DEL PROCESO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.-**

Existe controversia entre los autores sobre el inicio del proceso tributario, así por ejemplo DINO JARACH que atribuye a la administración un carácter jurisdiccional, afirmado que el inicio del proceso tributario se

---

<sup>11</sup> Durante la sanción y promulgación de la ley INRA, en septiembre y octubre de 1996, uno de los aspectos más conflictivos para los campesinos fue el pago de tributos por la tenencia de la tierra(IPBI), hecho que motivo una serie de bloqueos y manifestaciones campesinas tenidas de agresividad y demagogia sindical, no obstante la concertación lograda al fin y el retorno de los mismos a sus tierras, nuevamente se ha cuestionado dicha ley en el aspecto relativo al impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, en uno de los puntos demandados por el dirigente campesino Felipe Quispe “Mallku”

<sup>12</sup> Es el caso de Chile, Perú, Argentina y México Y Costa Rica, de acuerdo a RAMON VALDES COSTA en “El contencioso tributario en América Latina” y al revisar algunos códigos de estos países.

produce con la primera actuación de la administración tributaria en el proceso de determinación independientemente de que presente o no un carácter contradictorio, ya que según Jarach se aplica la voluntad concreta de la ley por medio de la actuación del órgano administrativo. Así este procedimiento manifiesta una dicotomía contribuyente-Administración tributaria y juez administrativo, en una relación procesal bipolar.<sup>13</sup>

Esta posición, que ha influenciado notablemente a la legislación argentina (ley 11.683), se ha recogido de alguna manera en las leyes 2492 y 3092 en nuestra economía jurídica, las que reconocen la existencia de una “jurisdicción administrativa” teñida de inconstitucionalidad. Esta posición y sus consecuencias, la analizaremos en el siguiente subtítulo.

Por otro lado tenemos varios autores que no conciben con lo propuesto por JARACH, entre ellos tenemos a VALDES COSTA, FRANCISCO MARTINEZ<sup>14</sup>, y RAFAEL BIELSA<sup>15</sup>, quienes afirman que el contencioso tributario no comienza con el procedimiento de determinación (que además no posee naturaleza jurisdiccional) y que se da una vez agotada la vía administrativa siendo que dicha actividad, solamente reflejaría una postura de parte, la del Estado.

Esta solución seguida por la ley 1340 y que fue desechada por el actual código tributario se concretaría en la presentación de la demanda

---

<sup>13</sup> JARACH, DINO “el hecho imponible”, 3 edición, reimpresión; en el prólogo a su tercera edición y págs. 33-44, Ed Abeledo- Perrot; Buenos Aires-Argentina, 1996.

<sup>14</sup> VILLEGAS, HECTOR B. OB. CIT. PÁGS. 359 Y 360

<sup>15</sup> JARACH, DINO Ob. Cit. Págs. 18 y 19

contencioso tributaria como previene el art.231 de La ley 1340 Cuyos efectos ipso jure son de suspender la ejecución del acto, la resolución o procedimientos impugnados.

Finalmente tenemos una tercera vertiente sostenida por GIULIANI FONROUGE, que sitúa el inicio del contencioso tributario en el recurso de revocatoria(o reconsideración), reconociendo la existencia de cierta actividad jurisdiccional en la administración tributaria, solamente en esta fase.<sup>16</sup>

Este tema ha motivado una extensa discusión por parte de la doctrina<sup>17</sup> sobre el carácter de juez y parte que revestiría la administración concluyéndose que dicho rol le es incompatible y va en desmedro de la protección jurídica de los contribuyentes.

Ahora, es un punto ya superado por la doctrina procesal tributaria a pesar de que aun existen tribunales administrativos en algunos países latinoamericanos, como ser Argentina, Costa Rica, México, Perú, Chile<sup>18</sup>. Esto debido fundamentalmente a la estructura constitucional adoptada por dichos países, que no preveía una revisión jurisdiccional de los actos administrativos y cuyo origen anteriormente habíamos explicado.

## **CAPITULO II.-**

---

<sup>16</sup> VILLEGAS HECTOR, Ob Cit. Pag.359

<sup>17</sup> Confrontar JARACH , DINO, Ob. Cit. Págs. 18 a 26 del prologo a 3 edición, VALDES COSTA RAMON, "Instituciones..."Pág. 279

<sup>18</sup> VALDES COSTA, RAMON, "El Contencioso tributario en América Latina",Ob.Cit.Pag.6

## **II. SOBRE LA JURISDICCION CONTENCIOSO TRIBUTARIA.-**

### **II.1. TUTELA JURISDICCIONAL E INDEPENDENCIA FUNCIONAL EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO BOLIVIANO.-**

El proceso contencioso tributario posee especiales características originadas en la triple condición que asume el Estado; por la cual este crea mediante la ley la obligación tributaria a través del Poder Legislativo, la norma sancionada y promulgada se hace efectiva mediante la actividad administrativa de fiscalización e inspección, desarrollada por el órgano correspondiente del Poder Ejecutivo y resuelve las controversias que se planteen a través de los órganos jurisdiccionales<sup>19</sup>.

Estas peculiaridades de las que hablamos, obedecen a la necesidad de separar y distribuir el ejercicio del poder, dentro de un régimen constitucional con estructuras orgánicas que tienen sus atribuciones bien diferenciadas.

La tutela jurisdiccional en materia fiscal constituye un suceso del régimen del Estado de Derecho, una necesidad sociológica<sup>20</sup> y política<sup>21</sup>,

---

<sup>19</sup> VALDES COSTA, RAMON, Ob.Cit."Instituciones del Derecho Tributario" Págs. 271-277

<sup>20</sup> PEÑA CABRERA, RAUL Ob.Cit. Pag.400.

<sup>21</sup> Lo es también, ya que el ejercicio administrativa debe ser controlado socialmente a través de la tutela jurisdiccional; de lo contrario se podrían producir actos de conmoción social, como los que caracterizaron la antesala de la revolución de la independencia norteamericana y el alzamiento de Túpac Catarí en 1781 ocasionado por el alza de la alcabala (tributo aduanero) del 4% al 6%, rezumado por los excesos de la Administración Española. Por lo que es necesario políticamente extender un instrumento que pueda servir de árbitro imparcial de los conflictos de intereses entre el fisco y los contribuyentes, manteniendo una relación de igualdad y preservando los derechos fundamentales de los administrados –contribuyentes.

por lo que necesita de tribunales independientes, impidiéndose el tradicional ejercicio de la función jurisdiccional por el Poder Ejecutivo<sup>22</sup>. La jurisdicción surge de la Constitución misma, como una facultad privativa del Poder Judicial cuya función es la de resolver conflictos con relevancia jurídica mediante resoluciones susceptibles de adquirir autoridad de cosa juzgada<sup>23</sup>.

Por lo que al existir un conflicto de intereses entre los administrados – contribuyentes y la administración Tributaria (Poder Ejecutivo) que entrañe aspectos legales, no puede optarse por que sea la misma Administración la que resuelva el conflicto, lo que produciría incertidumbre e inseguridad jurídica; sino un órgano especialmente facultado, y este es el Órgano Judicial (art.178 C.P.E.).

De esto se desprende que la llamada “jurisdicción administrativa”<sup>24</sup> no existe propiamente como tal, si bien se tienen facultades y competencias, que producen únicamente actos administrativos recurribles. Al respecto COUTURE afirma: “...Los llamados actos de Jurisdicción Laboral, legislativa y administrativa son también verdaderos subrogados de la jurisdicción con su mismo contenido, pero no son jurisdicción, son legislación y administración...”<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> En varios países latinoamericanos, existen tribunales administrativos verbigracia: Chile, Argentina, Costa Rica, Mexico y Perú. Ver al respecto RAMON VALDES COSTA-“El Contencioso Tributario en América Latina”, Ob. Cit. Págs. 6-10

<sup>23</sup> COUTURE EDUARDO, “fundamentos del Derecho Procesal Civil”, págs. 36 y 37 3 Edición De Palma 1958, 11 Reimpresión 1981.

<sup>24</sup> Dentro del actual uso forense se presentan corrientemente memoriales petitorios por parte de los abogados en los cuales se atribuye jurisdicción y competencia a las entidades públicas (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional, Fiscalía, incluso existen leyes que expresamente le atribuyen jurisdicción y competencia a los órganos administrativos. ¡Una lamentable rémora!

<sup>25</sup> COUTURE EDUARDO. Ob cit. Pag.37. cabe aclarar que la evolución de la ciencia jurídica procesal le ha asignado a la resolución de controversias en material laboral, la jurisdicción del trabajo y en material legislativa la jurisdicción constitucional.

Así el principio de tutela jurisdiccional, viene a convertirse en la garantía fundamental de que la administración no se convertirá y parte a la vez, ejercitando funciones que constitucionalmente no le competen. Quien funciona como juez y parte al mismo tiempo no observara imparcialidad alguna.

El derecho de invocar la tutela jurisdiccional se halla previsto en los arts. 115 y 120 de nuestra Ley Fundamental y el art. 8 numeral 2 inciso h) del Pacto de San José de Costa Rica, convenio internacional, al cual nuestro país se ha sometido por imperio del art. 235 de la Constitución.

Cuando se concibió originalmente el modelo MCTAL, marco de la ley 1340 (antiguo Código Tributario), uno de los estructurales principios que lo informaron fue el de adoptar la garantía jurisdiccional. Así lo expone el propio VALDES COSTA, autor preclaro de MCTAL<sup>26</sup>.

Desafortunadamente, el nuevo Código Tributario, ley 2492, restringió inconstitucionalmente el derecho a invocar la tutela jurisdiccional mereciendo con esto la sentencia constitucional 09/2004 de 28 de enero de 2004, que expulso del ordenamiento legal los arts. 139, 141, 145, 146 y 147 de la ley 2492 que conculcaban la garantía de acudir al entonces Poder Judicial, para reclamar por los posibles excesos de la Administración Tributaria o Aduanera. Además de esto recayó también una segunda sentencia constitucional la 18/2004 que igualmente expulsó complementariamente resia por si misma, haciendo prescindencia de la actuación judicial, y usando de una atribución que de acuerdo a nuestro ordenamiento supralegal no le pertenece, (V. Al respecto el art.96 de la C.P.E.).

---

<sup>26</sup> VALDES COSTA, RAMON, "Instituciones...", Ob.Cit, pag 56.

La tutela jurisdiccional en materia fiscal constituye un suceso del régimen del Estado de Derecho, una necesidad sociológica<sup>27</sup> y política<sup>28</sup>, por lo que necesita de tribunales independientes, impidiéndose el tradicional ejercicio de la función jurisdiccional por el Poder Ejecutivo<sup>29</sup>.

La jurisdicción surge de la Constitución misma, como una facultad privativa del Poder Judicial cuya función es la de resolver conflictos con relevancia jurídica mediante resoluciones susceptibles de adquirir autoridad de cosa juzgada<sup>30</sup>.

Por lo que al existir un conflicto de intereses entre los administrados – contribuyentes y la administración Tributaria (Poder Ejecutivo) que entrañe aspectos legales, no puede optarse por que sea la misma Administración la que resuelva el conflicto, lo que produciría incertidumbre e inseguridad jurídica; sino un órgano especialmente facultado constitucionalmente, y este es el Poder Judicial (art.116 C.P.E.) que se reviste de un mayor grado de independencia, como garantía de imparcialidad.

---

<sup>27</sup> PEÑA CABRERA, RAUL Ob.Cit. Pag.400.

<sup>28</sup> Lo es también, ya que el ejercicio administrativa debe ser controlado socialmente a través de la tutela jurisdiccional; de lo contrario se podrían producir actos de conmoción social, como los que caracterizaron la antesala de la revolución de la independencia norteamericana y el alzamiento de Túpac Catarí en 1781 ocasionado por el alza de la alcabala (tributo aduanero) del 4% al 6%, resumado por los excesos de la Administración Española. Por lo que es necesario políticamente extender un instrumento que pueda servir de árbitro imparcial de los conflictos de intereses entre el fisco y los contribuyentes, manteniendo una relación de igualdad y preservando los derechos fundamentales de los administrados –contribuyentes.

<sup>29</sup> En varios países latinoamericanos, existen tribunales administrativos verbigracia: Chile (no independientes), Argentina, Costa Rica, Mexica y Perú. Ver al respecto RAMON VALDES COSTA-“El Contencioso Tributario en América Latina”, Ob. Cit. Págs. 6-10

<sup>30</sup> COUTURE EDUARDO, “fundamentos del Derecho Procesal Civil”, págs. 36 y 37 3 Edición De Palma 1958, 11 Reimpresión 1981.

De esto se desprende que la llamada “jurisdicción administrativa”<sup>31</sup> no existe propiamente como tal, si bien se tienen facultades y competencias, que producen únicamente actos administrativos recurribles. Al respecto COUTURE afirma: “...Los llamados actos de Jurisdicción Laboral, legislativa y administrativa son también verdaderos subrogados de la jurisdicción con su mismo contenido, pero no son jurisdicción, son legislación y administración...”<sup>32</sup>

Así el principio de tutela jurisdiccional, viene a convertirse en la garantía fundamental de que la administración no se convertirá y parte a la vez, ejercitando funciones que constitucionalmente no le competen. Quien funciona como juez y parte al mismo tiempo no observara imparcialidad alguna.

El derecho de accionar la jurisdicción y que invoca la tutela jurisdiccional se halla previsto “in fine” en el art. 21 inc. 3) de nuestra Ley Fundamental, como integrante del derecho de petición<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Dentro del actual uso forense se presentan corrientemente memoriales petitorios por parte de los abogados en los cuales se atribuye jurisdicción y competencia a las entidades públicas (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional, Servicio Nacional de migración, etc.)

<sup>32</sup> COUTURE EDUARDO. Ob cit. Pag.37. cabe aclarar que la evolución de la ciencia jurídica procesal le ha asignado a la resolución de controversias en material laboral, la jurisdicción del trabajo y en material legislativa la jurisdicción constitucional.

<sup>33</sup> Entendido como la potestad, capacidad, o facultad que tiene toda persona para pedir, individual o colectivamente ante sus autoridades o representantes la atención o satisfacción de sus necesidades y requerimientos, o formular ante sus superiores representaciones de actos o resoluciones ilegales o indebidos. STEFAN JOST, JOSE ANTONIO RIVERA S., GONZALO MOLINA RIVERO, HUASCAR J. CAJIAS, “La Constitución Política del Estado”, comentario critico pág. 42, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 1998.

Además tenemos que este derecho a ocurrir judicialmente se halla consagrado en el art. 8 numeral 2 inciso h) del pacto de San José de Costa Rica, convenio internacional, al cual nuestro país se ha adherido. Cuando se concibió originalmente el modelo MCTAL, marco de nuestro Código Tributario, uno de los estructurales principios que lo informaron fue el de adoptar la garantía jurisdiccional. Así lo expone el propio VALDES COSTA, autor preclaro de MCTAL<sup>34</sup>.

Desafortunadamente, la ley 1340, en su art. 174, confiere inconstitucionales atribuciones a la administración tributaria convirtiéndola en juzgadora, (como habíamos afirmado anteriormente en el anterior subtítulo), al utilizar el recurso de revocatoria establecido en el art. 174 de la ley 1340 con carácter excluyente, dejando a la resolución administrativa con carácter de irrevisable al agotarse “la vía administrativa” así conformada. Sostengo que “juzga”, puesto que resuelve la controversia por sí misma, haciendo prescindencia de la actuación judicial, y usando de una atribución que de acuerdo a nuestro ordenamiento suprallegal no le pertenece, (V. Al respecto el art.96 de la C.P.E.).

Cuando se recurre por la vía administrativa por parte del agraviado, se ocasiona una privación de la tutela jurisdiccional. De hecho el párrafo final del art. 174. “La elección de una vía importa la renuncia de la otra”,

---

<sup>34</sup> VALDES COSTA, RAMON, “Instituciones...”, Ob.Cit, pag 56.

implica que no existe ulterior recurso conculcando el derecho a la tutela jurisdiccional.

Estas funciones jurisdiccionales cedidas a la administración atentan contra nuestra estructura constitucional en la que la distribución de poderes se halla definitivamente separada. Se ha ido contra lo establecido en los Arts. 30,96 y 116 de la C.P.E.

En Bolivia, la jurisdicción contencioso tributaria es ejercitada por el Poder Judicial siendo competentes los jueces de materia “administrativa, coactiva fiscal y tributaria” (art. 157 de la L.O.J.)<sup>35</sup>, quienes se ocupan de ver los litigios en materia tributaria y aduanera, y también procesos administrativos de ejecución de acreencias del Estado, (usando el procedimiento coactivo fiscal)<sup>36</sup>.

En segunda instancia se encuentra la Sala Social, Minero, Administrativa la que atiende los recursos de apelación (art.109 de la L.O.J.), en materia tributaria y administrativa también de manera general.

Y finalmente tenemos en la atención de recursos de casación a la Corte Suprema de Justicia en su Sala Social, Minero, Administrativa (art.60 de la L.O.J.) habiéndose eliminado el requisito de realizar previamente el depósito del 100% del tributo, accesorios y/o multas que estipulaba el

---

<sup>35</sup> En el epígrafe del Título VI, Capítulo IX, de la Ley de Organización Judicial, se denominan únicamente Juzgados Administrativos. Lo cual da la idea de la poca cobertura que se dio a formar tribunales especializados en materia tributaria en la reforma judicial de 1993.

<sup>36</sup> Dichos tribunales no conocen el contencioso administrativo que está expresamente atribuido a la Corte Suprema de Justicia por lo que se puede afirmar que no ejercen propiamente un control de legalidad de los actos administrativos, más que en materia tributaria.

art. 297 de la ley 1340, por la derogatoria establecida en el art. 300 de la L.O.J.

## **II.2.- ¿SON NECESARIOS LOS TRIBUNALES COLEGIADOS ESPECIALIZADOS?**

Los conflictos de intereses pecuniarios entre el Estado poseen una relevante complejidad debido a que influyen una mezcla de elementos de finanzas y técnica fiscal, que requieren de conocimientos especializados por lo que el MCTAL propicio la incorporación de magistrados que se encontraran imbuidos de conocimientos contables y financieros. Esto ya se había considerado favorablemente, incluso antes en las II jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario en 1958<sup>37</sup>

Nuestro Código tributario de 1970 instituyó el tribunal fiscal de la nación, como un órgano independiente integrado por jueces abogados y auditores financieros. Cada Sala estaba integrada por dos abogados y un auditor economistas, todos versados en materia tributaria. Dicha conformación se mantuvo aun en las modificaciones al Código Tributario en 1986 y 1992<sup>38</sup>.

Sin embargo en 1993, la ley de Organización Judicial promulgada, derogo varios artículos (arts. 183 al 189) eliminando al tribunal, agrupando sus

---

<sup>37</sup> VALDES COSTA RAMON."Instituciones." Ob. Cit.Pags.312-315

<sup>38</sup> Arts. 187 a 193 de la ley 1340.

atribuciones en los juzgados administrativos, coactivo-fiscales y tributarios.

Se debe apuntar que el esquema de tres miembros juzgadores, trato de reducir el uso de influencias ya que es más fácil obtener la parcialidad de un solo magistrado<sup>39</sup>.

Actualmente el tribunal Fiscal de la Nación, ha sido reemplazado por un juez administrativo-tributario (4 en el distrito de La Paz) que utiliza en algunos casos la ayuda de un departamento técnico auxiliar que se halla autorizado en alguna manera por el art. 220 de L.O.J.<sup>40</sup> y que analiza tanto la verificación de la liquidación como la pertinencia de la normativa aplicada. Sus atribuciones no se hallan delimitadas por ley, sino por circular de la C.S.D., lo que demuestra un grado de improvisación y poca seriedad en el funcionamiento del mismo.

Es indudable que un conocimiento profundo de los aspectos contables es indispensable para poder arribar a una sentencia justa, por lo que es necesario contar con el apoyo de profesionales auditores, que realicen una análisis sobre lo exigido por la administración tributaria y que este pronunciamiento sea transcrito en sentencia.

---

<sup>39</sup> BENITEZ RIVAS, ALFREDO, "El derrumbamiento de la Jurisdicción Contenciosa Tributaria en Bolivia" Ob. Cit. Págs.89-92

<sup>40</sup> Dicho artículo crea el Consejo de asesoramiento Interdisciplinario, que hasta la fecha no ha sido constituido realmente como verificarse de acuerdo a la norma. Al respecto han influido razones presupuestarias, como previo el DR. JOSE DECKER MORALES – Confrontar de dicho autor, "Comentarios y concordancias, Crítica y Doctrina de la Ley de Organización Judicial", Pág. 207-208. Ed. Rosalnes, Cochabamba-Bolivia 1994.

De esto se concluye sin lugar a dudas que el esquema de conformación de las salas del entonces tribunal Fiscal fue acertado teóricamente, sin embargo el condicionamiento a que el nombramiento de dichos magistrados pertenecía a la Corte Suprema a propuesta de ternas elevadas por el entonces Ministerio de Finanzas<sup>41</sup>, le resto institucionalidad por tratarse de una elección más política que meritoria, incidiendo esto, sobre idoneidad de los magistrados<sup>42</sup>.(la corte Suprema de Justicia es nombrada directamente por el congreso)

### **CAPITULO III.-**

#### **III.- PRESUPUESTOS PROCESALES.-**

##### **III.1.- EL “SOLVE ET REPETE” Y EL DERECHO A LA JURISDICCION.-**

Uno de los privilegios fiscales mas encendidamente controvertido<sup>43</sup>, es aquel por medio del cual la Administración tributaria puede exigir el pago total o parcial del tributo como un presupuesto procesal para entablar acción contencioso tributaria.

Las legislaciones de algunos países lo han mantenido en algunos Códigos latinoamericanos<sup>44</sup>. Es más se ha planteado en el anteproyecto de Código Tributario habiéndoselo rebatido por la Confederación de Empresarios

---

<sup>41</sup> Confrontar con el art. 194 de la Ley 1340.

<sup>42</sup> Una de las razones aducidas par efectuar la eliminación del tribunal fiscal, con la ley 1340 de modificaciones al Código Tributario, fueron marcados casos de corrupción atribuidos a los magistrados.

<sup>43</sup> HECTOR B. VILLEGAS. ob cit. págs. 375y376

<sup>44</sup> Por ejemplo en el Código Tributario Peruano de 1996 en sus arts. 158 ss. También en la ley de Procedimiento Tributario N 11683 de Argentina de una manera atenuada (arts.80 y ss).

Privados, consiguiéndose que sea descartado finalmente en el actual Proyecto en consideración, manteniendo sin embargo la posibilidad de ejecutar lo resuelto por la misma Administración.

En nuestro Código Tributario existió también de manera muy atenuada en los arts. 290 exigiendo incontrastablemente el depósito del 10% para la admisión del recurso de apelación, debiendo además renovarse la boleta de garantía so pena de declararse la deserción en el recurso. En materia aduanera se exigía el 100% del monto determinado por el aforo aduanero. En el recurso de casación, el art. 297 de la Ley 1340 Supeditada la admisión del recurso, al pago del 100% del tributo adeudado.

Actualmente, la ley de Organización Judicial N 1455 de 1993, ha eliminado el requisito del “solve et repete”, que constituía en pagar el 10% del monto adeudado, multas e intereses en materia tributaria y en materia aduanera el 100% del tributo total determinado, en el caso de infracción del aforo aduanero. (art.290 La ley 1340), por imperio de sus arts. 298 y 300, ha roto esta traba, al derogar exigencia de los depósitos de apelación y casación que figuraban como condicionamientos para acceder a los recursos.

Se ha sostenido su inclusión como derivada del principio de ejecutoriedad o legitimidad del acto administrativo o también como una institución peculiar de Derecho Tributario según diferentes autores<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> HECTOR B. VILLEGAS. Ob. Cit. Pag.375 así Bielsa y D Alessio se inclinan por la ejecutoriedad y Griziotti Giannini por concebirlo como una institución particular que protege las finanzas del Estado contra los contribuyentes de mala fe.

Este presupuesto se origina en una necesidad práctica<sup>46</sup> de favorecer la recaudación anticipada, sin embargo es menester referir que se corre el riesgo de convertir a la administración tributaria en una ente exaccionador (al respecto el art. 152 del Código penal<sup>47</sup>, tipifica como delito la exigencia u obtención ilegítima de montos destinados a la administración) por el carácter incierto de la deuda recurrida tiene y el perjuicio con el que podría obrarse para hacer patente esta pretensión al proceder a la ejecución coactiva. Lo cual pondría en tela de juicio la seguridad jurídica de todos los contribuyentes.

Por otra parte tenemos que el “solve et repete”, limita el derecho al libre acceso a la justicia, al conculcar el derecho fundamental a la jurisdicción a quienes no pueden efectivizar la deuda tributaria y las multas impuestas.

Con respecto al derecho de solicitar la tutela jurisdiccional el pacto de San José de Costa Rica en su art. 8-I se pronuncia ampliamente:

*“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 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”.*

---

<sup>46</sup> HECTOR B. VILLEGAS. Ob. Cit. Pag.375 citando a Giannini

<sup>47</sup> MORALES GUILLEN, CARLOS, “Código Penal, concordado y anotado”, Ed. Gisbert, 2da.Edición, La Paz – Bolivia,1993.

Igualmente VALDES COSTA ha afirmado coincidentemente que fuera de vulnerar el libre acceso a la justicia, el solve et repete vulnera el principio de igualdad ante la ley, siendo por lo tanto inconstitucional, así lo ha reconocido la jurisprudencia de la Corte Constitucional Italiana y la Corte Suprema de Justicia Uruguaya<sup>48</sup>.

Es más su aplicación puede ser considerablemente gravosa para el contribuyente, ya que fuera de estar obligado a pagar el tributo ilegalmente exigido, el mismo se le reintegrara solo si su reclamación o juicio tienen éxito y con intereses inferiores a los del mercado<sup>49</sup>, devuelto en valores que no tienen el mismo poder adquisitivo del dinero (CEDEIM).

La falta de argumentación válida para implementar este privilegio fiscal se halla suficientemente demostrada, cuando se advierte que el propósito de evitar la profusión de recursos con el que fue concebido, se resquebraja ante el principio de igualdad constitucionalmente inmortalizado.

Finalmente tenemos que el solve et repete es un presupuesto lógicamente innecesario ya que de recurrir constantemente el obligado, la deuda fiscal se incrementa con el transcurso del tiempo en que se trata de diferir maliciosamente la ejecución de la sentencia, corriendo los intereses y actualización correspondientes.

---

<sup>48</sup> VALDES COSTA, RAMON. "Instituciones...", Ob. Cit. Pags. 318 a 320

<sup>49</sup> VALDES COSTA, RAMON citando KLAUS VOGEL en "Instituciones..." pag.321

La poca compatibilidad que el “solve et repete” ostentaría en nuestra realidad social, frecuentemente cuestionada de la labor administrativa, ha determinado su eliminación del actual Código Tributario, aunque en el art. 227 del anteproyecto en la versión de 2000, reintroducido como la presunción de legitimidad de las resoluciones de la administración.

### **III.2.- EL AGOTAMIENTO DE LA VIA ADMINISTRATIVA.-**

Un presupuesto procesal reconocido como necesario para la legitimación de la interposición de la demanda contenciosa, por la mayoría de las legislaciones es el del agotamiento de la vía administrativa, su fundamentación se halla en la conveniencia de realizar un examen del acto administrativo cuestionado para constatar la legalidad del mismo, evitándose de esta manera el ingreso directo al proceso contencioso tributario con los consiguiente gastos, riesgos y demoras que entraña la impugnación ante el órgano jurisdiccional<sup>50</sup>. Este presupuesto es tradicional dentro de la doctrina del Derecho Procesal Administrativo, ahí su antecedente, el agotamiento de la vía administrativa se produce:

- a) Por recurso (revocatoria o jerárquico) que produce un acto administrativo definitivo (sobre el fondo de la cuestión planteada) expreso o tácito y que causa estado.

---

<sup>50</sup> DROMI ROBERTO, Ob. Cit. pags.812 y 813. El acto administrativo “Causa estado” no se “ejecutoria”

- b) Cuando el acto administrativo admite demanda contenciosa judicial sin que haya causado estado<sup>51</sup>.

Ambos casos, estuvieron previstos en los Art. 170 en el Código tributario de 1970 antes de ser modificado por ley 1340.

Sin embargo no todos los expositores de Derecho Tributario han coincidido en que debiera ser necesarios el agotamiento de vía administrativa para poder accionar el contencioso tributario. Por ejemplo: VALDES COSTA, refiere que en la jornada de Pamplona se registro una resistencia general a considerar a la interposición de recursos administrativos (revocatoria, jerárquico, etc.) como un presupuesto procesal para accionar ante los órganos jurisdiccionales, con el fundamento de que la Administración tributaria actuaba con bastante lentitud, limitándose a confirmar el acto impugnado o bien dejando transcurrir los plazos sin pronunciarse. Por estas razones se produce una gran pérdida de tiempo que redundaba en retardación de justicia, con perjuicio para ambas partes, por lo que se propuso la eliminación de los recursos administrativos como presupuesto procesal y solo se mantuvo su admisión como una vía optativa, criterio al que se adhiere el renombrado tratadista<sup>52</sup>. Nuestro Código Tributario de 1970 adopto dicha posición.

---

<sup>51</sup> DROMI ROBERTO, Ob. Cit. Págs. 812 y 813. El acto administrativo "causa estado" no se "ejecutoria"

<sup>52</sup> VALDES COSTA RAMON, "Instituciones...", págs. 315-316

Desafortunadamente el alcance material del recurso de revocatoria, fue modificado por ley 1340 que atribuyo inconstitucionalmente (Confrontar art. 179-I y 122 C.P.E.) potestades jurisdiccionales a la administración tributaria para resolver controversias como si adoptaran autoridad de cosa juzgada.

Decimos potestades jurisdiccionales, ya que la utilización del recurso de revocatoria (que es un recurso cuyo único objeto debería ser la de revisión del acto administrativo impugnado) cierra la posibilidad de recurrir judicialmente por disposición expresa del último párrafo del artículo 174 de La ley 1340<sup>53</sup> ambas vías judicial y administrativa serán excluyentes, desconociendo el derecho a la tutela jurisdiccional.

Este artículo de referencia ha sido modificado por ley 1606 en alguna manera, pero lastimosamente sin corregir el párrafo transcrito “infra” en la anterior página. Personalmente considero que a pesar de todo los recursos administrativos, para evitar que la administración tenga una proliferación de demandas de impugnación de sus actos, pero sosteniendo esencialmente su propósito, cual es el de oficiar de un medio de revisión, no de impugnación *stricto sensu*, como inicialmente fueron concebidos los recursos administrativos.

En nuestro país no se ha dado pie a un avance sobre lo que es el procedimiento administrativo, de hecho recién se ha considerado como proyecto una ley de procedimiento administrativo, cuya data es de 1996,

---

<sup>53</sup> Que dice “la elección de una vía importa renuncia de la otra”

lo que es un indicador de poca atención que ha merecido el desarrollo del Derecho Procesal Administrativo, siendo que en la mayoría de las facultades dicha signatura no existe, lo cual refleja también como un negativo precedente para crear una cultura del estado de derecho, imbuida de un moderno control jurisdiccional, de los actos de la administración.

#### **CAPITULO IV.-**

#### **IV. PRINCIPIOS BASICOS DEL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-**

##### **IV.1. PRINCIPIO DE IGUALDAD.-**

No podríamos hablar de proceso tributario sin hacer referencia previa al principio de igualdad, al que refiere enfáticamente RAMON VALDES COSTA y que constituye el armazón del análisis sobre el contencioso tributario, ya que constituyo el “principio-base de proyecto MCTAL”.

Su basamento se halla en el principio de separación de poderes.

Esta posición pretende mantener el equilibrio entre las partes, protegiendo los legítimos intereses de ambas partes y manteniendo una relación jurídica sin sobre posiciones que pudieran devenir en un fiscalismo arbitrario o proteccionismo inmoderado al contribuyente<sup>54</sup>, ambos con claras consecuencias: una violación de los derechos o

---

<sup>54</sup> VALDES COSTA, RAMON, “El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria” en *Diritto Practica Tributaria*. 1991, pág. 1665.

garantías constitucionales de los contribuyentes o la ineficiencia de una Administración limitada jurídicamente.

Este principio se esboza para VALDES COSTA así: *“Es un principio fundamental de derecho tributario la igualdad de las partes de la relación jurídica Estado- Administrador y contribuyente”*.

*“A este principio fundamental se encuentra vinculados el de la legalidad del tributo en todos sus aspectos materiales, formales y penales. La Administración solo podar exigir las prestaciones en la forma y condiciones establecidas por ley”*.

*“Consecuencia necesaria de las consideraciones formuladas precedentemente, es que la administración, en principio solo tiene las facultades propias y comunes de todos los acreedores, mas las especiales que le confiera la ley. En caso de silencio, rige el principio de la igualdad de las partes, tanto en su aspecto material como formal, procesal penal, etc.”<sup>55</sup>*

Este principio se relaciona íntimamente con el debido proceso, al respecto el Art. 8 inc. 1 del pacto de San José de Costa Rica establece:

*“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 substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación*

---

<sup>55</sup> VALDES COSTA RAMON, Ob. Cit. Pág. 1666

*de sus derechos y obligaciones de orden civil laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.*

Así, la relación jurídica procesal tributaria necesariamente ha de ser una relación de equilibrio en la que ambas pretensiones: fiscal y de impugnación del acto administrativo puedan y deban sujetarse al pronunciamiento del poder judicial, como una garantía de igualdad ante la ley, pero es necesario aclarar que cuando hablamos de igualdad nos referimos a igualdad jurídica y no igualdad de hecho, es decir que ambas partes se encuentran sometidas por igualdad a la ley y a la jurisdicción; cada una tiene los derechos y obligaciones que establezcan las leyes y cualquier controversia debe someterse a la intervención del juzgador<sup>56</sup>.

VALDES COSTA observa que la concentración de funciones en el Poder Ejecutivo, ha trascendido no solo a la ejecución fiscal sino también a la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva, lo que ha acarreado (y lo continua haciendo, en aquellos países que poseen aun tribunales administrativos) una clara posición de juez y parte que además de imponer las sanciones o penas correspondientes, no garantiza el derecho de los encauzados<sup>57</sup>.

Este principio se quiebra en nuestro código tributario al atribuirse facultades jurisdiccionales a la administración, como efecto del recurso de

---

<sup>56</sup>VALDES COSTA RAMON, Ob. Cit. Págs. 1677-1679

<sup>57</sup> VALDES COSTA RAMON “Instituciones de Derecho Tributario” Ed. De Palma, Buenos Aires-Argentina 1992. Págs. 287-288

revocatoria, negándose el derecho de recurrir judicialmente de los actos administrativos. (Art. 174 y ss La ley 1340).

#### **IV.2.- PRINCIPIO DE BILATERALIDAD**

O también llamado de contradicción, por el que todos los actos deben efectuarse con intervención de la parte contraria, se trata de ejercer el derecho a manifestar oposición a la ejecución del algún acto procesal, controlando la regularidad del mismo, sin que por ello la inasistencia de alguna de las partes, se convierta en un impedimento para que dicho acto procesal produzca sus efectos.

Por este principio se evita también que los jueces dicten alguna resolución para una de las partes, sin que esta pueda ser oída y ejercer su derecho de defensa contraponiendo sus pruebas<sup>58</sup>.tiene estrecha relación con el principio de igualdad, que rige para todo el Derecho Tributario.

En nuestro ordenamiento se establece este principio en los Arts. 16-II,III y IV in fine, 3-3), 50 y el Capítulo VI del Código de Procedimiento Civil, 220 y 221 del Código Tributario, y 329 del Nuevo Código de Procedimiento Penal.

---

<sup>58</sup> HORACIO DIAZ SIEIRO, RODOLFO VELJANOVICH, LEONARDO BERGROTH, "Procedimiento Tributario", Ed. Macchi, Buenos Aires – Argentina, 1993

En el actual proyecto de Código Tributario solamente existe una parte recurrente, oficiando la administración de juzgador y parte, al mismo tiempo, por lo que se colige que este carácter de bilateralidad se encuentra ausente.

#### **IV.3.- PRINCIPIO DE PUBLICIDAD**

Uno de los principios básicos de la administración de justicia es el de la publicidad, convertido propiamente en una garantía constitucional.

Fue formulado ya desde la escuela penal clásica de becaria, frente a la inquisitorialidad secretista de los procesos penales en la que se cometían todo género de arbitrariedades<sup>59</sup>.

Consiste en que el desarrollo del proceso se encuentra abierto al control social, salvo que se disponga la reserva procesal por tratarse de alteraciones en el orden público, o por su lesividad a la moral o las buenas costumbres (Implica asimismo, que toda persona tiene derecho a conocer, desde el momento en que es legalmente citada, las pruebas que se obren en su contra para asumir el debido proceso<sup>60</sup>. Se encuentra establecido en el art. 178-I de la C.P.E., y el art. 8-II) de la L.O.J, y 102-1) del C.P.C.

#### **IV.4.- NULIDADES PROCESALES: PRINCIPIOS DE ESPECIFICIDAD. PRECLUSION, CONVALIDACION Y PROTECCION,-**

---

<sup>59</sup> BONESANA CESAR, MARQUES DE BECCARIA, "Tratado de los delitos y de las penas", pags. 86 y 87, Ed. Heliasta, Buenos Aires-Ar

<sup>60</sup> STEFAN JOST, JOSE ANTONIO RIVERA S., GONZALO MOLINA RIVERO, HUASCAR J. CAJIAS, "La constitución Política del Estado", comentario crítico, Ed. Korad Adenaueer Stiftung, 1998.

Para analizar la sistemática procesal de la ley 1340 es preciso puntualizar los principios rectores y naturaleza de las nulidades procesales<sup>61</sup> que poseen características propias diversas de las nulidades comunes.

*Principio de Especificidad.*- que afirma que no existe nulidad sin ley específica que la establezca. En el foro se ha utilizado frecuentemente el art. 248 de la ley 1340 para declarar la nulidad de lo actuado en obrados, alcanzando indiscriminadamente a las actuaciones administrativas que ha causado estado (incluso en procedimiento administrativo de determinación), lo mismo que a lo obrado en el transcurso del proceso contencioso.

No podemos decir se ha incorporado este principio al código tributario en su parte procesal, ya que dada la amplia redacción del artículo en cuestión no podemos hablar de especificidad sino de amplitud, que provoca en los hechos una profusión abusiva del recurso, en desmedro de una resolución más rápida del juicio.

El art. 248 de la ley 1340 expresa: “*la petición de nulidad de las actuaciones procesales solo procederá cuando se hayan quebrantado u omitido los requisitos y formalidades exigidas en este procedimiento*”.

---

<sup>61</sup> Se entiende por nulidad procesal a: “Aquella privación de efectos imputada a los actos del proceso que adolecen de algún vicio y que de tal manera, no poseen aptitud para satisfacer la necesidad a la que se hallan dirigidos.” Citan así a PALACIO, los preclaros tratadistas argentinos DIAZ, VELJANOVICH Y BERGROTH, pág. 38.

¿Existe una redacción más ambigua que esta? Es muy fácil invocar el quebrantamiento de todos los artículos relativos a procedimientos (administrativos y judiciales) del Código Tributario por que obviamente todos regulan formas y siendo el proceso un conjunto conectado sucesivamente de actos procesales en el cual es cumplimiento de una etapa previa es requisito para que se ingrese a la siguiente concluimos que el cumplimiento de todos los artículos de carácter adjetivo apareja la nulidad procesal de las actuaciones.

¿Cuál es la consecuencia de este extremo? Una extensa y abusiva practica de las nulidades procesales en el Código Tributario que frecuentemente tiene éxito ocasionando la dilación de los procesos, impidiendo la ejecución de la deuda tributaria por parte del Fisco, en los casos en los que se conoce la veracidad de la pretensión administrativa. Dentro de las nulidades procesales, se ha previsto el abuso de los recursos que plantean la nulidad por esto se ha visto necesario el limitar su accionar a los casos más indispensables, por la demora que ocasionan, así lo confirma la doctrina tradicional<sup>62</sup>.

La norma en análisis se origina, presumimos en la errada convicción de que las infracciones al procedimiento conllevan la nulidad de las actuaciones procesales, dicha postura es actualmente aplicada al art. 90 del C.P.C. A pesar de que la jurisprudencia de la Corte Suprema de justicia, ha aclarado que este ultimo articulo está referido al carácter

---

<sup>62</sup> COUTURE, EDUARDO. "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Págs. 388 y 389, Ed. De Palma, 3 Ed. 12 Reimpresión, Buenos Aires-Argentina, 1981

publicista del proceso frente a la antigua y tradicional disponibilidad del proceso y ni reviste el carácter sancionador (recuérdese que la nulidad procesal es una sanción legal) que se ha pretendido adjudicarle. Existe una cantidad enorme de jurisprudencia que ratifica esta interpretación<sup>63</sup>.

**PRINCIPIO DE PRECLUSIÓN.**- Este Principio de Origen Romano-canónico<sup>64</sup>, esquematiza al proceso como una sucesión de etapas en cada una de las cuales se pueden realizar determinados actos procesales, mismas que se van cerrando definitivamente y sobre las cuales no se puede regresar a momentos procesales ya extinguidos y consumados, esto por la urgencia de preservar el impulso procesales, mismas que se van cerrando definitivamente y sobre las cuales no se puede regresar a momentos procesales ya extinguidos y consumados, esto por la urgencia de preservar el impulso procesal, evitándose caer en dilaciones o empantanamientos que entorpecerán la natural marcha del proceso.

La preclusión en si, es considerada una caducidad y se define concretamente como la perdida extinción o consumación de una facultad procesal no ejercitada a tiempo<sup>65</sup>.

Este principio en cuanto a las nulidades procesales se refiere, no aparece concretado en el Código Tributario, estableciendo sin embargo que el trámite de nulidades procesales se ejerce como: "...incidente de previo

---

<sup>63</sup> ORTIZ MATTOS, PASTOR "El recurso de Casación en Bolivia" págs. 169-171 2 Edición Ed. Judicial Sucre-Bolivia, 1998

<sup>64</sup> JOSE MARIA MARTIN Y GUILLERMO RODRIGUEZ USE, "Derecho Tributario Procesal", pág. 13, Ed. De palma, buenos aires-Argentina, 1987.

<sup>65</sup> COUTURE EDUARDO, Ob. Cit págs. 173 y 194-199, Ed. De palma, 3 Ed. 12 Reimpresión, Buenos Aires- Argentina, 1981.

pronunciamiento” (art. 244 La ley 1340). ¿A la sentencia? ¿Al auto de inicio o de clausura del periodo de prueba? A mi juicio se puede deducir que la antelación tiene como limite el ingreso a despacho para dictar sentencia. (Art. 275 La ley 1340)

**PRINCIPIO DE TRASCENDENCIA.**- En relación con los anteriores principios el de trascendencia preconiza que no existe nulidad si es que la infracción no afectas de notable manera las garantías procesales a las que tienen derecho los litigantes.

Si se sancionaran todas las infracciones procesales sin menor desparpajo, incluso aquellas que no provocan apreciables perjuicio estaríamos como afirma COUTURE, dentro de una lógica e formalismo vacío cuyo resultado sería “una misma jurídica<sup>66</sup>” distanciada radicalmente de las necesidades de una justicia rápida y eficiente convirtiendo al juez en un inexorable Cancerbero del formalismo procesal.

Es necesario entonces, que exista cierta instrumentalidad de formas a condición de que no se afecten derechos esenciales de las partes, que se concreta en el aformismo “no hay nulidad sin perjuicio”. Este último puede ser la violación de constitucional derecho de defensa (en el caso de citaciones y emplazamientos), o la privación fraudulenta de la utilización de un recurso o la atención de una actuación o audiencia.

---

<sup>66</sup> COUTURE EDUARDO, Ob. Cit págs.390 y 391.

Estos principios enunciados anteriormente no se encuentran insertos directamente en nuestro código Tributario ni el Código de Procedimiento Civil, existiendo sin embargo la posibilidad de aplicarlos indirectamente a través del artículo 91 del mismo cuerpo legislativo.

**PRINCIPIO DE CONVALIDACIÓN.** Parte de la afirmación de que toda nulidad en determinados casos puede confirmarse por el consentimiento. Este consentimiento puede operar tácitamente cuando no se recurre en el tiempo y la forma previstos por la norma jurídica, mas en el derecho procesal que protegiendo precisamente la oportuna administración de justicia se halla enmarcado por ciertas exigencias de firmeza y de efectividad de los actos procesales, superiores a las de otras ramas del derecho<sup>67</sup>.

Esto deriva que la nulidad vaciada se convalide tácitamente presumiéndose que la misma no le perjudica gravemente y que renuncia a los medios de impugnación que pudo haber interpuesto.

Se encuentra estrechamente relacionado con el principio de preclusión, ya que el mismo opera al no haberse atendido oportunamente la nulidad de lo actuado.

Existen casos de nulidad que son de por si dificilmente subsanables y que obedecen a causas “sui generis”, por ejemplo el proceso seguido con o contra un menor de edad, el derivado de error judicial (falta de inicio de

---

<sup>67</sup> COUTURE EDUARDO, Ob. Cit pág.391.

termino de prueba, poca inteligibilidad de sentencia o contradicción de la misma, apelación de autos de ejecutoria), falta de fundamentación en pronunciamientos o cita de disposiciones impertinentes en fallos, sobre las cuales puede afirmarse que existen vicios tan sustanciales que enervan completamente la eficacia de acto constituido, por lo que no puede hablarse de convalidación o preclusión, sino de casación.

**PRINCIPIO DE PROTECCIÓN.-** Indica que la nulidad solo puede hacerse vales cuando a consecuencia de la misma, quedan en un estado de indefensión los intereses del litigante. Para este principio debe existir un interés de uno de los litigantes perjudicado, para que exista la nulidad. No hay nulidad sin perjuicio al recurrente.

No puede ampararse en la nulidad el que ha celebrado el acto nulo, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba<sup>68</sup>.

#### **IV.5.- PRINCIPIO DE ECONOMÍA PROCESAL.-**

Que busca reducir y simplificar los procesos por la aplicación de prevenciones que reduzcan la prolongación innecesaria de los procesos y así poder tutelar efectivamente los derechos e intereses de las partes. Se subdivide en otros principios que son:

---

<sup>68</sup> COUTURE EDUARDO, Ob. Cit págs.396 y 397.

**PRINCIPIO DE CONCENTRACIÓN.-** Que tiende a acelerar el proceso eliminando trámites que no sean indispensables (Arts. 4-3) 88 y 392 del C.P.C., también el art. 243 del La ley 1340 2do. Párrafo.

**PRINCIPIO DE SANEAMIENTO O DE EXPURGACIÓN.-** Por el cual se otorga atribuciones al juez para eliminar todas aquellas cuestiones que puedan impedir o dificultar la resolución del proceso o de subsanar vicios que sean influyentes en la tramitación del juicio. (Arts. 3-1) y 191 modif. Por ley 1760 del C.P.C. también el Art. 274 del La ley 1340

**PRINCIPIO DE EVENTUALIDAD.-** Que consiste en adoptar de una sola vez en el proceso todos los medios de ataque y defensa, para que en el supuesto de que uno de los medios de defensa alegados sea rechazado, se obtenga un pronunciamiento favorable sobre algunos de los restantes, ordenando la forma en que se efectúa la defensa. (Arts. 238 del La ley 1340)

**PRINCIPIO DE CELERIDAD.-** que tiene por fin eliminar las demoras injustificadas y eliminar trámites onerosos y superfluos, brindando mayor velocidad a la dinámica del proceso<sup>69</sup>. (Arts. 3-2) y 4-3) del C.P.C., también del La ley 1340).

#### **IV.6 PRINCIPIO DE INMEDIACION.-**

---

<sup>69</sup> DIAZ SIEIRO, VELJANOVICH Y BERGROTH, Ob. Cit. Págs. 18 y 19.

Se basa en la necesidad de que el órgano jurisdiccional tome contacto directo con los sujetos procesales realizando las actuaciones procesales ante la presencia del mismo para que pueda apreciar directamente las alegaciones de las partes<sup>70</sup>.

Este principio no ha sido legislado en nuestro Código Tributario, su reciente introducción como una innovación contenida en el art. 330 del Código de Procedimiento Penal, es una marcada necesidad del moderno Derecho Procesal que no aparece plasmada en el nuevo proyecto de código Tributario.

Se hace hincapié, en que este principio permite obtener la expresión de las partes directamente ante el tribunal o juez, evitando la burocratización del proceso. Su funcionalidad en concordancia con el fundamento de oralidad, están revolucionando la justicia procesal.

#### **IV.7.- PRINCIPIO DE INQUISITIVIDAD O OFICIALIDAD, Y CRISIS DEL MISMO.-**

Para este principio cuya aplicación es virtualmente desconocida para los jueces administrativos coactivo-fiscales y tributarios en Bolivia, proclama que el impulso y el desarrollo del proceso en el proceso contencioso, no dependen únicamente de la actividad de las partes que instan, sino con este principio se amplían las facultades del juez para poder brindar una sentencia mas justiciera y eficaz, a diferencia del proceso dispositivo del

---

<sup>70</sup> J.M. MARTIN Y G.F. RODRIGUEZ USE, Ob. Cit., pag.13.

Derecho Procesal Civil en el que las partes instan y proponen pruebas hasta la finalización del proceso. Este principio se subdivide en:

**PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL.-** Por el que el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, prescindiendo de lo alegado y probado por las partes.

**PRINCIPIO DE VERDAD FORMAL.-** Establece que el juez debe tener por ciertos todos los actos que no hubieran sido objeto de controversia<sup>71</sup>.

El principio de oficialidad o inquisitivo, como también se le conoce, vino incorporado en la legislación española, inspirada en la tradición del tribunal del Santo Oficio. Concretamente las leyes de las siete Partidas estuvieron cimentadas en la doctrina de la Inquisición, impregnándose de otras corrientes de carácter eclesiástico, “profano”, foral y real, caracterizándose por la absoluta falta de garantías para el procesado, detención preventiva, incomunicación, tormento, confiscación de bienes e interrogatorios capciosos e insidiosos<sup>72</sup>. Esta corriente estuvo influyendo a nuestra legislación por espacio de siglos. Muestra de ello, son: El Procedimiento Criminal, el Código de Procedimiento Penal recientemente abrogado e incluso en algunos aspectos nuestro Código de Procedimiento Civil.

---

<sup>71</sup> JOSE MARIA MARTIN Y GUILLERMO RODRIGUEZ USE, Ob. Cit. Págs. 12 y 13.

<sup>72</sup> FLORES MONCAYO JOSE “Derecho Procesal Penal”, págs. 63 y 64, Ed. Gramma Impresión, La Paz-Bolivia, 1985.

El viejo Código de Procedimiento Penal, recogió aparte la tradición inquisitiva del Procedimiento Criminal con influencias del derecho procesal soviético, que también preconizaba el exceso de poderes judicial, incorporado por los proyectistas Dres. José Flores Moncayo, Julio López y Enrique Oblitas Poblete, intensamente influidos por las corrientes socialistas de aquellos años.

Sin embargo el sistema inquisitivo, se convirtió en una forma arbitraria y deshumanizada de administrar justicia tanto para misma U.R.S.S.<sup>73</sup> como para los países latinoamericanos que revieron su influencia, así lo demuestran las motivaciones que impulsan actualmente la Reforma de Código de Procedimiento Penal<sup>74</sup>.

Si bien este sistema promovió el aseguramiento del imperio de la justicia, lo hizo en base a una poca equitativa extensión de poderes del juez, lo cual hizo que el juez no ejerciera ningún rol a plenitud por la sobrecarga procesal sin y cometiera también excesos sin cuenta ni medida.

Este sistema inquisitivo trajo grandes dificultades y propicio la discrecionalidad de los jueces, -esto se vio fundamentalmente en materia penal- traduciéndose principalmente en:

---

<sup>73</sup> Véase ALEXANDER SOLJENITSIN, "Archipiélago Gulab", testimonio que realiza el escritor extractando sus experiencias vividas sobre el sistema punitivo ruso, en el que la extensión de los poderes de los jueces los autorizaba para cometer las violaciones a los derechos humanos más cruentas y deshumanizadas, bajo la sombra de un régimen político totalitario que gobernaba circundado de paranoicas "purgas".

<sup>74</sup> Véase la exposición de motivos del Nuevo Código de Procedimiento Penal, asimismo, HORST SHONBOHM, NORBERT LOSING, "Un nuevo sistema procesal penal para América latina", págs. 22 y ss. Ed. KONRAD ADENAUER STIFTUNG-CIEDLA, 1998, 2DA. Edición, Buenos Aires-Argentina.

- Desempeño de un rol contradictorio del juez que oficia de investigador y al mismo tiempo falla sobre la causa sometida a su consideración, en un rol dicotómico que impide realmente ejercitarse como un imparcial administrador de justicia, ya que desde el principio se ha inclinado a prejuzgar el fondo de la causa.
- Carencia un sistema de juicio oral, publico y contradictorio, que pueda llevara a la directa percepción de la prueba y un fallo con inmediación en la percepción de la prueba.

Nuestro Código Tributario recogió la tendencia procesal inquisitiva, atraído por la tradición adjetiva de aquellos años y en base a la doctrina que informo al MCTAL, concretándose en los arts. 267 y 247 de La ley 1340

Es perceptible fácilmente que la corriente inquisitiva influyo a todo el derecho procesal incluso al tributario, ya que ambos guardan similitud en cuanto a la necesidad de realizar una investigación o fiscalización profunda sobre los hechos controvertidos.

Si bien, los jueces han aplicado los criterios de la “justicia rogada” representativa del sistema dispositivo, como se manifiesta en la casi totalidad de las sentencias que se han visto hasta ahora<sup>75</sup>, no podemos prescindir de considerar como contrario al principio de independencia

---

<sup>75</sup> Tomando básicamente la referencia de BENITEZ, ALFREDO, ob. cit., pags.351

judicial y al modelo de Estado democrático es sistema inquisitivo y por esto sostener firmemente que debe eliminarse la inquisitividad del proceso contencioso tributario. En nuestro país el principio de inquisitividad no ha sido aplicado, a pesar de que el art. 267 de La ley 1340 esta plenamente vigente.

El sistema oral puede estructurarse perfectamente dentro del contencioso tributario, como expondré en la etapa de conclusiones, pudiendo eliminar incluso, la actuación del Ministerio Publico, restándole superficialidad y sobre posición de actuaciones al proceso.

#### **IV.8.- PRINCIPIO DE ESCRITURA Y PRINCIPIO DE ORALIDAD.-**

***Principio de la Escritura.-*** El primero es aquel por el cual el juez o tribunal conoce las pretensiones y peticiones de los sujetos procesales por intermedio de actos escritos, sin que por esto se pueda concebir un proceso escrito que pueda admitir en algún grado la oralidad o un proceso oral que en alguna de sus instancias o partes pueda recurrir a la escritura<sup>76</sup>, esto prima dentro de nuestro uso forense en los juzgados tributarios, sin embargo no escapa la observación de que el art. 268 del La ley 1340 invita a hacer uso de la oratoria forense en cuanto a alegaciones, por lo mal podríamos decir que la oralidad se halla ausente dentro de la estructura del Código Tributario o que es una proposición reciente su ejercicio.

---

<sup>76</sup> DIAZ SIEIRO, VELJANOVICH, BERGROTH, Ob. Cit. Pag.17

**Principio de la Oralidad.-** Se ha rescatado la oralidad como uno de los fundamentos de nuevo derecho procesal, como el medio natural y original que siempre ha servido tanto para la defensa como para la acusación, trayendo consigo una innumerable serie de ventajas como ser: mayor celeridad en la tramitación de los procesos, efectividad del principio de inmediación, continuidad en la sustanciación del juicio, y ejercicio legítimo y directo del derecho de petición. Que se han venido a contraponer a la escasa efectividad del proceso inquisitivo, escrito, lento, burocrático y moroso, en el que existe un evidente distanciamiento del juez frente a las partes que no condice con la percepción de la realidad y la exigente demanda de justicia pronta y cumplida.

Las necesidades del proceso contencioso tributario responden al ejercicio de la oralidad para que se fundamenten y presenten alegaciones sobre los puntos controvertidos de la “litis” con presentación de balances, relación de auditorías y verificación de formularios y certificaciones. Hechos que deberán estar respaldados por una fiscalización e investigación, en su caso, llevada a cabo por la Administración tributaria, que sea plenamente efectiva.

## **CAPITULO V.-**

### **V. LA PRUEBA EN PROCESO CONTECIOSO TRIBUTARIO.-**

La actividad probatoria en materia tributaria se halla formulada básicamente por varios principios que por su importancia paso a exponer:

**1.- Adquisición o comunidad.-** Por el que la prueba como acto procesal que es, pertenece al proceso y no al sujeto del cual proviene, los resultados de la actividad probatoria, el grado de credibilidad que posea la prueba le pertenece al proceso, sin que por ello la parte solicitante pueda desistir o prescindir de ella. (art. 1290 Del C.C. 373 in fine C.P.C.)

**2.- Contradicción.-** los distintos medios probatorios deben surtirse con intervención de la parte contraria de quien haya solicitado la admisión, sin que sea necesario que la parte en cuya contra se obre, participe efectivamente de la realización de la prueba (arts.380 a 382 de C.P.C.)

**3.- Unidad.-** la apreciación de la prueba debe realizarse conjuntamente, analizando y conjugando las diversas probaciones efectuadas, para llegar a un estado de convencimiento homogéneo y así poder fallar en relación al caso concreto y debatido. (art.397 C.P.C.)

**4.- Veracidad.-** este principio desconocido en nuestro ámbito implica que la prueba debe ceñirse a la realidad de lo ocurrido. Quien altera los elementos probatorios induciendo al juez en error y usando de fraude procesal. Es castigado en otras legislaciones con un imposición extra de daños y perjuicios, existiendo además la tipificación denominada “fraude procesal” que sanciona con pena de privación de libertad o elevadas multas. No se ha implementado en nuestro ordenamiento jurídico.

**5.- Libertad probatoria.-** por el que se pueden presentar o decretar, según el caso todas las pruebas conducentes al esclarecimiento de la

verdad teniendo por limitaciones únicamente aquellas referidas a la relación con el objeto (asunto debatido) o en cuanto al medio probatorio (formalidades legales de inexcusable cumplimiento que otorgan eficacia a los mismos). (Art. 373 del C.P.C.)

**6.- Licitud o legalidad.-** los medios de prueba deben ajustarse al ordenamiento establecido, y respetando los derechos constitucionales de la persona como ser el de la intimidad (art. 25 C.P.E.) y el de la dignidad u honra (art. 14-II C.P.E.)

Una tendencia procesal ha proclamado que la prueba obtenida con violación de los derechos fundamentales debe considerarse inválida. Sin embargo, paralelamente existe la teoría de la proporcionalidad esbozada por la jurisprudencia alemana, la que considera que la pruebas practicadas con violación de derechos fundamentales de la personas en determinadas circunstancias excepcionales, son lícitas, en la medida que correspondiendo a la verdad sean protectoras del interés general.

Se ha propuesto que debe existir un equilibrio entre los intereses en conflicto, esto es la obtención de la verdad de índole social y la protección a los derechos fundamentales de carácter individual. En recientes años se ha destacado la preservación de los derechos del contribuyente frente al accionar del Estado como consecuencia de posición del actual modelo de Estado<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup> AZULA CAMACHO, JAIME "manual de Derecho Probatorio", Ed. Temis, pág. 5. Bogotá-Colombia, 1998

En el proceso contencioso, el tema o necesidad de prueba está constituido por los hechos controvertidos, aquellos en los que no existen acuerdo entre las partes contendientes, quienes son las que fijan los puntos sobre los que recaerá el litigio.

Se impugnan los actos administrativos ejerciendo contra ellos una acción de nulidad, para restablecer el imperio de la legalidad. Por ello se habla de que la carga de la prueba recae primeramente en la administración en la fase de determinación, y posteriormente después de emitida la resolución determinativa, en el contencioso tributario la carga procesal pertenece al contribuyente en cuanto los puntos que sustente su demandan para resolverse luego usando de las facultades inquisitivas del juez tributario.

En materia, tributaria, existe un predominio de la prueba documental-pericial, ya que la prueba de cargo es principalmente la obtenida por medio de actas, resoluciones determinativas (en las que se hace una revisión prolija del movimiento económico que realiza una empresa o persona, y que constituyen pretensiones procesales de la Administrativa Tributaria).

## **CAPITULO VI.-**

### **VI.1.- SOBRE LA CONDENACION EN COSTAS.-**

Se entiende por costas aquellos gastos que se ocasionan a las partes con motivo de un procedimiento judicial, cualquiera que sea su índole. Estas comprenden los gastos justificados y necesarios hechos por la parte victoriosa tales como: los de papel sellado, timbres, y otros reconocidos por el arancel de derechos procesales. (Art. 198 del C.P.C.)

Dentro de un juicio surgen dos emergencias principales: la responsabilidad y los daños. La responsabilidad se deriva del resarcimiento que debe pagar el perdedor, al haber provocado la realización del juicio, y conociendo de la falsedad de su pretensión insistir en ella.

Los daños se derivan de la aplicación de medidas precautorias que puedan disminuir el aprovechamiento útil de los bienes de la parte victoriosa o que ocasionen alguna consecuencia indeseable en el patrimonio de la misma.

A diferencia de otros países, en Bolivia, muy pocas veces se ha condenado en costas al, estado, la mayoría de las sentencias así lo confirman.

La condenación en costas al estado como afirmación encuentra sustento en la responsabilidad del Estado (no de los funcionarios públicos, en sí) frente a los particulares, al ocasionarse un perjuicio especial a un

habitante de nación violando los derechos que la misma Constitución consagra<sup>78</sup>.

Esta responsabilidad cuya naturaleza es extracontractual, presenta algunos atisbos en cuanto a su institución en nuestro ordenamiento jurídico, (por ejemplo: la expropiación, la responsabilidad judicial, la caja de reparaciones en, materia penal, la indemnización a las víctimas del exceso policial, etc.) que raramente se consolida en la práctica. Si es que la actividad de algún órgano de la administración, ocasiona algún daño a uno de los particulares, el estado debe indemnizar a este. Sucede que en la partica puedan darse clausuras , embargos, prohibiciones de innovar u otras mediadas precautorias emergentes de la sustanciación de un proceso contencioso tributario, fuera de los gastos anteriormente

## **CAPÍTULO VII.-**

### **VII.1.- ELEMENTOS DE CONCLUSIÓN.-**

Para que exista un proceso tributario construido sobre fundamentos constitucionales y adecuado al moderno Estado de Derecho, ágil y dinámico, se debe conformar el mismo con los principios y estudios expuestos que concluyen:

---

<sup>78</sup> DROMI ROBERTO "Derecho Administrativo", pag 694, ob.cit.

- a) El proceso contencioso tributario, debe mantenerse en un Código Tributario, respetuoso del Estado de Derecho, como una garantía del debido proceso, la igualdad de las partes y la tutela jurisdiccional.
  
- b) Se debe accionar el contencioso tributario ante un tribunal independiente, perteneciente al Poder Judicial y no al Poder Ejecutivo, conformado por varias personas especializadas en materia tributaria, dejándose definitivamente la elección de los mismos a un sistema de Carrera Judicial. Teniendo en cuenta la importancia de contar asimismo con un elemento contable, es necesario incluir un auditor como miembro del tribunal. En pro también de la democratización de la justicia.
  
- c) El acceso al Proceso Contencioso Tributario debe ser irrestricto, el requisito del "solve et repete" debe dejarse de lado definitivamente, garantizando el derecho a la jurisdicción. Los tratados internacionales signados (Pacto de San José de Costa Rica) consagran derechos reconocidos, después de años de lucha democrática, y deben imperar en la configuración de cualquier normativa.
  
- d) El proceso contencioso tributario debe observar una relación de igualdad en cuanto a posibilidades de defensa y actuación procesal tanto para la Administración Tributaria como para el Contribuyente.
  
- e) Se debe garantizar la publicidad del proceso, el expediente debe no solamente estar a disposición de las partes sino de todo aquel que desee

consultarlo, cumpliendo lo establecido por el mandato constitucional del art. 180 – I C.P.E.

f) Se debe sistematizar y especificar las nulidades procesales, para evitar la proliferación innecesaria y superflua, observando principios de especificidad, convalidación, preclusión, convalidación y protección para poder evitar el retardo procesal.

g) El principio de inquisitividad u oficialidad ya no debe formar parte del contencioso tributario, porque convierte al juez en parte e investigador, en un rol dicotómico que no se enmarca dentro de la verdadera atribución de un juez. Se debe extirpar esta corriente definitivamente.

h) El contencioso tributario debe adoptar la oralidad para promover mayor celeridad en la resolución de los casos, trayendo inmediación al proceso y evitando gastos innecesarios y pérdida de tiempo en virtud del principio de economía procesal.

i) Se debe estudiar la obligación de pagar costas por parte del Estado, cuando al haberse aplicado medidas precautorias se haya ocasionado perjuicio al demandante contribuyente que al final del juicio resultare victorioso, refrendando la asunción de responsabilidad del Estado por los actos administrativos de quienes han sido elegidos como funcionarios públicos y a la vez franquearse la posibilidad de repetir contra los mismos por parte del Estado.

j) Se debe dejar de lado la ejecución anticipada, suspendiendo los efectos del acto administrativo, al recurrirse de éste, puesto que la presunción de legalidad alcanza sólo hasta el momento de la impugnación.

## **2.- BIBLIOGRAFÍA**

- VILLEGAS, HECTOR B. “Curso de finanza, Derecho Financiero y Tributario”, Ed. De Palma, Buenos Aires – Argentina 1987.
- DROMI ROBERTO, “Derecho Administrativo”, Ed. Ciudad Argentina, 4ª Ed. Buenos Aires – Argentina, 1995.
- JARACH DINO, “El Hecho Imponible”, 3ª Edición, Reimpresión, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires – Argentina, 1996.
- VALDÉS COSTA, RAMON, “El principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria”, en la revista Diritto y Práctica tributaria, 1991.
- VALDÉS COSTA, RAMON, “Instituciones del Derecho Tributario”, Ed. De Palma, 1992 Buenos Aires – Argentina.
- VALDÉS COSTA, RAMON, “El Contencioso Tributario en América Latina”, Separata de la Revista Uruguaya de Derecho Procesal.

- BENÍTEZ RIVAS, ALFREDO “Compendio de Derecho Tributario y Financiero”, Ed. Irpa Luraña, 1988, La Paz – Bolivia.
- DIAZ SIEIRO HORACIO, VELJANOVICH RODOLFO, BERGROTH LEONARDO, "Procedimiento Tributario", Ed. Macchi, Buenos Aires-Argentina,1993.
- PEÑA CABRERA, RAÚL, “Todo sobre lo Ilícito Tributario, Ed. Jurídica Grijley, Lima – Perú, 1996.
- SANTIAGO TAWIL, GUIDO - "Administración y Justicia", Ed. De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1993.
- COUTURE, EDUARDO, “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, 3ª Edición, De Palma, 1958, Reimpresión, 198, Buenos Aires – Argentina.
- DECKER MORALES, JOSÉ “Comentario y Concordancia, crítica y doctrina de la Ley de Organización Judicial”, Ed. Rosalnéz – Cochabamba – Bolivia, 1994.
- MARTIN, JOSÉ MARIA Y RODRÍGUEZ USÉ , GUILLERMO, "Derecho Tributario Procesal", Ed. De Palma, Buenos Aires-Argentina, 1987.

- MORALES GUILLEN, CARLOS - "Código Penal", concordado y anotado, Ed. Gisbert, 2da. Edición. La- Paz, Bolivia.
- ORTIZ MATTOS, PASTOR, "El Recurso de Casación en Bolivia", 2da. Edición, Ed Judicial, Sucre-Bolivia, 1998.
- REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO, N°2, Ed. IBET, La Paz - Bolivia, 1998.
- DERMIZAKI PEREDO, PABLO "Derecho Administrativo" Ed. Serrano, Cochabamba – Bolivia, 1997.
- JOST, STEFAN ; RIVERA SANTIBAÑEZ; MOLINA, GONZALO ; CAJIAS J. HUASCAR. "La Consitución Política del Estado", comentario crítico, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 1998.1991.
- REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO, N° 2, Editorial IBET, La Paz – Bolivia, 1998.
- FLORES MONCAYO, JOSÉ, "Derecho Procesal Penal", Ed. UMSA, La Paz- Bolivia, 1985.

- HERRERA AÑEZ, WILLIAM," Derecho Procesal Penal", Ed. Universitaria, Santa Cruz- Bolivia, 1999.
- SCHÖNBOHM, HORST y LOSING NORBERT, "Un nuevo sistema procesal penal para América Latina", 1998, Konrad Adenauer Stiftung, CIEDLA, Buenos Aires – Argentina.

**3.- ANEXOS---**

---