



**DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN
Y POSTGRADO**

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

TESIS DE MAESTRÍA

**LEGITIMACIÓN ACTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
Y JURISDICCIONALES**

Juan Alberto Martínez Bravo

Santa Cruz, Bolivia

Septiembre de 2008



**DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN
Y POSTGRADO**

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

TESIS DE MAESTRÍA

**LEGITIMACIÓN ACTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
Y JURISDICCIONALES**

Juan Alberto Martínez Bravo

**TESIS DE MAESTRÍA
PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGISTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

**Santa Cruz, Bolivia
Septiembre de 2008**

IDENTIFICACIÓN

Nombres y Apellidos: Juan Alberto Martínez Bravo

No de Registro: 95118187

Profesión: Abogado

Teléfono: (5913) 341-6058 Fax: (5913) 341-6058

E-mail: martinez@cotas.com.bo

Dirección: Avenida Alemania, Calle 8 Los Taropes No.107

Programa: Maestría en Derecho Tributario

Tema: Legitimación Activa de la Administración Tributaria en los Recursos Administrativos y Jurisdiccionales

Lugar y Fecha: Santa Cruz de la Sierra, junio 28 de 2008.

AGRADECIMIENTOS

A mi madre Margarita Bravo Hurtado, por su ejemplo de perseverancia y fortaleza de roble.

INDICE

CAPÍTULO I

ASPECTOS METODOLÓGICOS

- I.1. Antecedentes
- I.2. Planteamiento del problema
- I.3. Hipótesis
- I.4. Objetivos
 - I.4.1. Objetivo General
 - I.4.2. Objetivos Específicos
- I.5. Delimitación
 - I.5.1. Límite Sustancial
 - I.5.2. Límite Temporal
 - I.5.3. Límite Espacial
- I.6. Justificación
 - I.6.1. Relevancia Científica
 - I.6.2. Relevancia Social
 - I.6.3. Relevancia Personal
- I.7. Metodología

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

- II.1. El Estado
- II.2. El Estado Unitario
- II.3. El Estado Federal
- II.4. El Estado Regional o de Autonomías
- II.5. La Administración Pública Tributaria
- II.6. El Procedimiento Administrativo Tributario
- II.7. El Principio Jurídico de Eficacia
- II.8. La Obligación Tributaria
- II.9. La Determinación Tributaria

- II.10. El Acto Administrativo
- II.11. La Acción de Lesividad
- II.12. El Acto Tributario
- II.13. Los Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria
- II.14. Los Recursos Administrativos
- II.15. Clasificación de los Recursos Administrativos
- II.16. La Legitimación en los Recursos Administrativos
- II.17. La Jurisdicción Contencioso Administrativa
- II.18. El Proceso Contencioso Administrativo Tributario

CAPÍTULO III

LEGISLACIÓN NACIONAL Y JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

- III.1. El Sistema Recursivo en la Vigencia del Decreto Supremo No.09298 Código Tributario de 2 de julio de 1970
- III.2. El Sistema Recursivo en la vigencia de la Ley No.1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1970 y de la Ley No.1455 de Organización Judicial
- III.3. El Sistema Recursivo en la vigencia de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, Ley No.3092 y Jurisprudencia Constitucional
- III.4. Sentencia Constitucional 0090/2006
 - III.4.1. Moderna Concepción del proceso contencioso administrativo
 - III.4.2. Las Partes Legitimadas
 - III.4.3. Legislación Española
 - III.4.4. Legislación Argentina
 - III.4.5. Legislación Peruana
 - III.4.6. Conclusiones del análisis comparativo
 - III.4.7. Análisis de la Constitución Política del Estado y normas tributarias
- III.5. Voto Disidente a la Sentencia Constitucional 0090/2006

CAPÍTULO IV

LEGISLACIÓN COMPARADA

IV.1. La Impugnación en sede administrativa tributaria y en sede jurisdiccional en España

IV.1.1. En sede administrativa

IV.1.2. En sede jurisdiccional

IV.2. La Impugnación en sede administrativa tributaria y en sede jurisdiccional en Argentina

IV.2.1. En sede administrativa

IV.2.2. En sede jurisdiccional

IV.3. La Impugnación en sede administrativa tributaria y en sede jurisdiccional en Perú

IV.3.1. En sede administrativa

IV.3.2. En sede jurisdiccional

IV. La impugnación en sede administrativa tributaria y en sede jurisdiccional en México

CONCLUSIONES

Recursos Administrativos

Recursos Jurisdiccionales

Consideraciones finales

EI SISTEMA RECURSIVO EN EL PROYECTO DE LEY 378/2005-06 DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA Y TRIBUTARIA

BASES PARA LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA

BIBLIOGRAFÍA

CAPÍTULO I

ASPECTOS METODOLÓGICOS

I.1. ANTECEDENTES

Mediante Ley No.2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 vigente desde el 4 de noviembre de 2003, se crea la Superintendencia Tributaria, integrada por la Superintendencia Tributaria General y las Superintendencias Tributarias Regionales, como entidad autárquica de derecho público integrante del Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda, con competencia para el conocimiento y resolución de los Recursos Administrativos de Alzada y Jerárquico que interpongan los sujetos pasivos: contribuyentes y terceros responsables, contra los actos administrativos definitivos de la Administración Tributaria.

El Decreto Supremo No.27350 de 2 de febrero de 2004 Reglamento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria, Reglamentario de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, le atribuyó *legitimación activa limitada* a la Administración Tributaria para la interposición del Recurso Jerárquico en contra de las resoluciones administrativas que resuelvan el Recurso de Alzada que fueran contrarias a otros precedentes de las Superintendencias Tributarias Regionales, de la Superintendencia Tributaria General, o autos supremos dictados a partir de la vigencia de la Ley No.2492.

La Ley No.3092 de 7 de julio de 2005 que introduce en la Ley No.2492 el Título V denominado “Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria”, le reconoce *legitimación activa e ilimitada* a la Administración Tributaria para la interposición del Recurso Jerárquico ante la

Superintendencia Tributaria General en contra de las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales.

La Ley No.3092, en su Artículo 2, no le reconoce *legitimación activa* a la Administración Tributaria para incoar Proceso Contencioso Administrativo en contra de las resoluciones administrativas emitidas por la Superintendencia Tributaria General que resuelven los Recursos Jerárquicos, reconociéndole dicha *legitimación activa* expresa y únicamente a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: contribuyentes y terceros responsables.

La Sentencia Constitucional 0090/2006, de 17 de noviembre, dictada por el Tribunal Constitucional Boliviano, al declarar la inconstitucionalidad de una parte del Artículo 2 de la Ley No.3092 de 7 de julio de 2005 y derogar la parte referida a los “*sujetos que tienen legitimación activa*” para acudir a la impugnación judicial por la vía del Proceso Contencioso Administrativo, le reconoce y asigna *legitimación activa ilimitada* a la Administración Tributaria para la interposición de demanda contencioso administrativa en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

La referida Sentencia Constitucional, en el numeral 3 de su parte resolutive, exhorta al Poder Legislativo, que con carácter de urgencia sancione la Ley que establezca los *casos y presupuestos* en los que la Administración Tributaria tenga *legitimación activa limitada* para interponer el Proceso Contencioso Administrativo.

I.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Superintendencia Tributaria ha sido creada mediante Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, como una instancia técnica especializada para el conocimiento y resolución de las impugnaciones de los actos administrativos

tributarios por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria a través de los Recursos de Alzada y Jerárquico.

Antes de la promulgación de la Ley No.3092, la única posibilidad que el Decreto Supremo No.27350 de 2 de febrero de 2004, Reglamentario de la Ley No.2492, reconocía a la Administración Tributaria para la interposición el Recurso Jerárquico en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria Regional, era en caso de que dichas resoluciones fueran contrarias a otros precedentes pronunciados por las Superintendencias Tributarias Regionales, por la Superintendencia Tributaria General o por autos supremos dictados bajo la vigencia de la Ley No.2492. Entendiéndose por contradicción cuando ante una situación similar, el fundamento de la resolución no coincida con el del precedente, o por haberse aplicado normas distintas con diversos alcances.

Sin embargo, a partir de la Ley No.3092 se le reconoce *legitimación activa e ilimitada* a la Administración Tributaria para la interposición del Recurso Jerárquico.

Con el reconocimiento de *legitimación activa e ilimitada*, a la Administración Tributaria para la interposición del Recurso Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General contra las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales, se estaría contrariando la naturaleza jurídica de los Recursos Administrativos que tienen a su disposición los sujetos pasivos como medios legales de impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria, y se desconocería la naturaleza jurídica de la Superintendencia Tributaria como ente parte del Poder Ejecutivo Nacional dentro del Estado Unitario Boliviano, tornándose, además, ineficaces las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales que estimen favorablemente los Recursos de Alzada y por ende el procedimiento administrativo de los recursos administrativos ante

la Superintendencia Tributaria, con lo cual se contradice el principio jurídico formal de eficacia del procedimiento administrativo.

La actual *legitimación activa ilimitada* de la Administración Tributaria, emergente de los efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006, para incoar Proceso Contencioso Administrativo en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, y el reconocimiento de *legitimación activa limitada*, a partir de una eventual Ley que establezca los casos y presupuestos, para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo en contra de las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General, contradicen la naturaleza jurídica de dicho recurso jurisdiccional en un Estado Unitario, y contrarían el principio jurídico formal de eficacia del procedimiento administrativo, deviniendo ineficaces las resoluciones administrativas que estimen favorables los Recursos Jerárquicos interpuestos por los sujetos pasivos.

Las interrogantes a resolver serían las siguientes:

¿En observancia a la naturaleza jurídica de los Recursos Administrativos y de los Órganos que los conocen y resuelven, debe la Administración Tributaria Boliviana Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, y dentro de un Estado Unitario, gozar de legitimación activa para la interposición de Recurso Jerárquico en contra de las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales?.

¿En observancia a la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso Administrativo Tributario y de los Órganos que lo conocen y resuelven, debe la Administración Tributaria Boliviana Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, y dentro de un Estado Unitario, gozar de legitimación activa para incoar Proceso Contencioso Administrativo

en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General?.

¿Cuál es la eficacia jurídica del procedimiento administrativo de los recursos administrativos de Alzada y Jerárquico en Bolivia, a partir del reconocimiento de legitimación activa a la Administración Tributaria Central para la interposición del Recurso Jerárquico en contra de las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales y para incoar Proceso Contencioso Administrativo en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General?.

I.3. HIPÓTESIS

El reconocimiento de *legitimación activa* a la Administración Tributaria Boliviana Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, para la interposición del Recurso Jerárquico contra las resoluciones administrativas de las Superintendencia Tributarias Regionales, y para incoar Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria ante la Corte Suprema de Justicia contra las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, contradice la naturaleza jurídica de los Recursos Administrativos y del Proceso Contencioso Administrativo, en un Estado Unitario, y lesiona el principio jurídico formal de eficacia del procedimiento administrativo.

I.4. OBJETIVOS

I.4.1. Objetivo General

A partir de la doctrina, la legislación, la jurisprudencia nacional y la legislación comparada, se pretende demostrar que la Administración Tributaria Boliviana Central, por la configuración del tipo de Estado Unitario, no debe gozar de

legitimación activa para impugnar, en sede administrativa, las resoluciones administrativas que se emitan en la resolución de los Recursos por parte de la Superintendencia Tributaria que los sujetos pasivos interponen respecto de los actos tributarios de la Administración Tributaria Central.

Asimismo, demostrar que la Administración Tributaria Boliviana Central, por la configuración del tipo de Estado Unitario, no debe gozar de *legitimación activa* en sede jurisdiccional para la impugnación de las Resoluciones que agotan la vía administrativa en materia tributaria.

I.4.2. Objetivos específicos

- Analizar la naturaleza jurídica de los medios legales administrativos de impugnación de los actos de la administración pública en general y de la administración tributaria, en particular, a fin de precisar el alcance de la *legitimación activa* y establecer las relaciones jurídicas que entrañan dichos recursos entre los órganos ante los cuales se hacen valer dichos medios.
- Analizar la naturaleza jurídica del Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria, a fin de precisar el alcance de la *legitimación activa*.
- Analizar la naturaleza jurídica de las entidades públicas que ostentan *legitimación activa* para incoar el Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria.

I.5. DELIMITACIÓN DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.

I.5.1. Límite Sustancial

El presente trabajo de investigación comprende el análisis de la legitimación activa en los medios legales administrativos y jurisdiccionales de impugnación de los actos administrativos de la Administración Tributaria Boliviana Central, previstos en el abrogado Decreto Supremo No.09298 de 2 de julio de 1970 Código Tributario, en la abrogada Ley No.1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1992 y las modificaciones introducidas mediante Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993, y en la actual Ley No.2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 y sus modificaciones a partir de la Ley No.3092 de 7 de julio de 2005.

Resultará de especial importancia en la elaboración del presente trabajo el análisis de la *ratio decidendi* de la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre, y el fundamento jurídico del voto disidente de 27 de noviembre de 2006, y demás sentencias constitucionales referidas al objeto de estudio, dictadas por el Tribunal Constitucional Boliviano, a partir del 2 de agosto de 2003 de publicación de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano.

En cuanto a la legislación comparada, se habrá de estudiar la *legitimación activa* en los recursos administrativos y jurisdiccionales tributarios y la naturaleza jurídica de los entes públicos que conocen y resuelven dichos recursos, en el derecho tributario y procesal español, argentino, peruano y mexicano, a objeto de establecer sus características, diferencias y similitudes con el sistema recursivo boliviano, y su coincidencia con la doctrina.

Para ello, se incursionará en el Derecho Tributario, Derecho Tributario Administrativo o Derecho Tributario Procesal, Derecho Administrativo, Derecho Administrativo Procesal, Derecho Constitucional, Derecho Procesal Constitucional, Derecho Procesal Administrativo, Derecho Procesal Tributario y Derecho Comparado.

I.5.2. Límite Temporal

El estudio comprenderá el período cronológico entre el 2 de julio de 1970, fecha de promulgación del Decreto Supremo No.09298 Código Tributario abrogado, y el 27 de noviembre de 2006 en que se emite el voto disidente a la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre, por cuyos efectos se reconoce *legitimación activa ilimitada* a la Administración Tributaria Boliviana Central para actuar como demandante en el Proceso Contencioso Administrativo.

I.5.3. Límite Espacial

El presente trabajo de investigación territorialmente se desarrolla en el límite del ámbito espacial del territorio estatal boliviano y se nutre de la legislación comparada.

I.6. JUSTIFICACIÓN

I.6.1. Relevancia Científica

La bibliografía nacional existente en materia tributaria es de carácter general y principalmente se centra en los principios constitucionales de la tributación y la organización del sistema impositivo nacional. De allí que resulte de importancia, el análisis doctrinal, legislativo y jurisprudencial de la *legitimación activa* en los medios legales administrativos y jurisdiccionales de impugnación de los actos administrativos tributarios, y específicamente del Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria.

I.6.2. Relevancia Social

El análisis de la *legitimación activa* en los medios legales administrativos y jurisdiccionales de impugnación de los actos de la Administración Tributaria,

conlleva el estudio de la eficacia de las resoluciones administrativas que estimen favorablemente los Recursos Administrativos interpuestos por los sujetos pasivos, a partir de las facultades que tiene la Administración Tributaria para la impugnación de las resoluciones administrativas en sede administrativa, y que resuelven dichos recursos.

En consecuencia, el presente trabajo de investigación introducirá y orientará a los sujetos pasivos, profesionales, juzgadores, estudiantes y ciudadanía en general, en la temática planteada.

I.6.3. Relevancia Personal

El desempeño de la función pública en la Administración Tributaria Central y el ejercicio profesional en el área del derecho tributario administrativo, del derecho procesal tributario y del derecho procesal administrativo, evidencian el interés del postulante en el estudio específico del fenómeno tributario desde la óptica constitucional, administrativa, tributaria y procesal.

I.7. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación comprende el análisis de la doctrina en general, el ordenamiento jurídico nacional, la jurisprudencia constitucional, la legislación comparada y una propuesta respecto de las bases de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en materia tributaria en Bolivia. De allí que el método a emplear será el dogmático propositivo.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

II.1. EL ESTADO

El profesor italiano Giuseppe De Vergottini, define al Estado, como un “ente independiente con fines generales, que comprende, necesariamente, al pueblo establecido sobre cierto territorio, dotado de una estructura de gobierno basado en un complejo homogéneo y autosuficiente de normas que regulan una sociedad y estructura organizada”¹.

A partir de dicha definición, se establecen los cuatro elementos constitutivos del Estado: población, territorio, gobierno y constitución.

II.2. EL ESTADO UNITARIO

El Estado Unitario, desde el punto de vista jurídico, se caracteriza por estar dotado de una Constitución a la que se sujeta el orden jurídico estatal; y desde el punto de vista político, en tanto acción de gobierno, se encuentra dotado de un gobierno para todo el territorio del Estado, no admitiéndose constitucionales y/o gobiernos en otros ámbitos territoriales.

Así el profesor M. Prélot, citado por el profesor Juan Ferrando Badía, refiere que: “Cuando un Estado posee – dice PRÉLOT – sólo un centro de impulsión política y un conjunto único de instituciones de gobierno, constituye un Estado simple o unitario. Un buen número de estructuras políticas actuales responden a esta forma, en la que el poder pertenece, en la totalidad de sus atributos y funciones, a un titular que es la persona jurídica estatal. Todos los

¹ DE VERGOTTINI, Giuseppe. Derecho Constitucional Comparado, Segunda Edición, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1985, ps.89-90.

individuos colocados bajo su soberanía obedecen a un solo Poder, viven bajo el mismo régimen constitucional y están sujetos a un orden jurídico común”².

II.3. EL ESTADO FEDERAL

El Estado Federal, desde el punto de vista jurídico, se caracteriza por estar dotado de una Constitución Federal a la que se sujetan las Constituciones de las entidades federativas que lo integran; y desde el punto de vista político, en tanto acción de gobierno, se encuentra dotado de un gobierno federal y de gobiernos federativos en cada entidad federativa.

El profesor Giuseppe De Vergottini, en cuanto a la supuesta soberanía de las entidades federativas que integran el Estado Federal, señala que: “El Poder reconocido por las Constituciones federales a los componentes del Estado federal se califica siempre como *autonomía*, aunque a veces sea muy amplia, relacionada con la soberanía estatal”³.

A partir de la afirmación del profesor italiano, se establece que el Estado Federal es una agrupación de entes autónomos en el que la soberanía estatal la ejerce el Estado Federal, a diferencia del Estado Unitario o simple en el que los denominados entes autónomos no son sino entes descentralizados de tipo institucional o territorial.

En cuanto a la naturaleza jurídica del Estado Federal, Juan Ferrando Badía, señala que Prélot lo define como aquel: “Estado en el que se encuentra una pluralidad de ordenamientos constitucionales, entre los que figura un ordenamiento constitucional superior, al que se subordinan y en el que participan, los órganos de los ordenamientos inferiores”⁴.

² FERRANDO BADÍA, Juan. El Estado Unitario, el Federal y el Estado Autonómico. Editorial Tecnos, 2.a Edición, Madrid, 1986., pág.47.

³ DE VERGOTTINI, Giuseppe, Ob. Cit., pág.271.

⁴ FERRANDO BADÍA, Juan. Ob.Cit., pág.92.

II.4. EL ESTADO REGIONAL O DE AUTONOMÍAS

Siguiendo al profesor De Vergottini, en el “Estado regional, la Constitución estatal procede a un reconocimiento y a una garantía extensiva de las autonomías territoriales, pudiendo confiar a las regiones incluso una competencia legislativa semejante a la del parlamento nacional, aunque en el marco de la Constitución y, por lo regular, de otras leyes estatales. La titularidad de la soberanía se considera exclusiva del Estado Unitario”⁵.

Desde el punto de vista jurídico, el Estado Regional o de autonomías, al igual que el Estado Federal, está dotado de una Constitución General o Nacional y Constituciones o Estatutos propios de cada una de sus entidades miembros.

Desde el punto de vista político, al igual que el Estado Federal, está dotado de un Gobierno General o Nacional, y de Gobiernos Territoriales correspondientes a cada una de sus entidades miembros, en los que al menos se ejercen funciones legislativas y administrativas.

El profesor Juan Ferrando Badía, señala que: “En los Estados regionales existe un ordenamiento constitucional: un único titular de autonomía constitucional; un único poder constituyente; pero pluralidad de fuentes legislativas de igual naturaleza, por su fundamento y por la eficacia jurídica de las leyes promulgadas por las mismas”⁶.

II.5. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TRIBUTARIA

⁵ DE VERGOTTINI, Giuseppe. Ob. Cit., pág.275.

⁶ FERRNADO BADÍA, Juan. Ob. Cit., pág.195.

La Administración Pública del Estado, puede ser explicada como actividad o función estatal, o como un conjunto orgánico de entes públicos⁷.

Como actividad, es la Función Administrativa del Estado (*distinta de la Función Legislativa que se expresa a través de leyes y de la Jurisdiccional mediante fallos judiciales*) que se exterioriza a través de toda actuación de carácter particular o general, unilateral o bilateral producida mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo propio del Derecho Administrativo, y encaminada a satisfacer necesidades colectivas.

La Función Administrativa del Estado, se expresa, principalmente, a través de declaraciones y decisiones administrativas unilaterales de carácter general (Reglamentos Administrativos); declaraciones y decisiones administrativas unilaterales de carácter particular (Actos Administrativos), y actuaciones bilaterales de carácter particular, entre la Administración y las personas individuales o colectivas privadas (Contratos Administrativos).

La Administración Pública como Organización o Estructura, es un conjunto de entes, entidades o instituciones públicas dependientes del Órgano Ejecutivo, o bajo la supervisión o tutela de éste, y de los órganos Legislativo y Judicial, que tienen a su cargo la realización de la Función Administrativa Estatal regulada por el Derecho Administrativo.

En consecuencia, la Administración Pública, como conjunto orgánico, está integrada por la generalidad de entes públicos que mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo realizan las actividades administrativas del Estado.

⁷ Véase CASSAGNE, Juan Carlos, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Abeledo-Perrot, Quinta Edición, Buenos Aires, 1994, pág.79 y ss.

Dentro de la Administración Pública, entendida como conjunto orgánico, encontramos, específicamente, a la Administración Pública Tributaria⁸, conformada por el *conjunto de entes, entidades o instituciones públicas que tienen a su cargo la recaudación, control, verificación, valoración, inspección, investigación, fiscalización, liquidación y determinación de los tributos: impuestos, tasas, patentes municipales, contribuciones especiales y gravámenes arancelarios.*

En un Estado Unitario, la Administración Tributaria Central, estaría integrada por los entes de carácter nacional que dependen directamente del Poder Ejecutivo Nacional, y tienen a su cargo la gestión de los tributos nacionales.

II.6. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Para el profesor Roberto Dromi, en el Procedimiento Administrativo, “se distinguen dos etapas procedimentales: una primera, de *formación* de la voluntad administrativa, tanto de origen unilateral o bilateral, como de efectos individuales o generales; y otra de *fiscalización, control e impugnación*, que comienza cuando la primera concluye. La participación de los administrados tiene lugar en los dos momentos. En la primera por vía de *vistas, peticiones, observaciones*, etc., y en la segunda por vía de *reclamaciones y recursos administrativos*”⁹.

⁸ Del Artículo 21º de la Ley No. 2492 Código Tributario Boliviano y del Artículo 3 de su Decreto Supremo Reglamentario No. 27310 del 9 de enero de 2004 en su relación con la Ley No. 2166 del 22 de diciembre de 2000 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y con la Ley General de Aduanas No.1990 del 28 de julio de 1999, se establece que la Administración Pública Tributaria Boliviana, la integran: el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Aduana Nacional (AN) como parte integrante de la Administración Tributaria Central, y las Direcciones de Recaudaciones de las Alcaldías Municipales como parte de la Administración Tributaria Municipal. Estas últimas no forman parte de la Administración Tributaria Central, al ser parte de las municipalidades como entes descentralizados territorialmente.

⁹ DROMI, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Editorial de Ciencia y Cultura Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999, pág.31.

El Procedimiento Administrativo, es el conjunto de formalidades y requisitos que la Administración Pública debe observar en la formación, modificación y extinción de sus declaraciones y decisiones administrativas.

Así como la Constitución Política del Estado en su Artículo 71º y siguientes, establece el *Procedimiento Legislativo* que el Poder Legislativo debe observar para la sanción de Leyes de la República, es decir para la realización de la *Función Legislativa del Estado*; y los Códigos de Procedimientos Civil, Penal, Laboral y Código de Familia, Ley General del Trabajo, Código Tributario, Ley del Tribunal Constitucional, etc., establecen el *Procedimiento Procesal, según la materia*, que el Poder Judicial debe observar para la emisión de sus fallos, es decir para la realización de la *Función Jurisdiccional del Estado*; de igual forma, existen normas jurídicas específicas que norman el *Procedimiento Administrativo* que debe ser observado por los entes públicos para la realización de la *Función Administrativa Estatal*.

El Procedimiento Administrativo Boliviano, se encuentra reglado como norma jurídica marco en la *Ley No.2341 del 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo*, y por especialidad según la materia, en todas las normas jurídicas legales y reglamentarias del orden jurídico interno que regulen la actividad administrativa del Estado (función administrativa) en la que no se aplique el Procedimiento Legislativo Constitucional y los Procedimientos Jurisdiccionales Judiciales (función legislativa y jurisdiccional, respectivamente), a saber, entre otras: Ley de Organización del Poder Ejecutivo, Código Tributario Boliviano, Ley General de Aduanas, Ley Forestal, Ley de Hidrocarburos, Código de Minería, Ley del Instituto Nacional de Reforma Agraria, Ley de Municipalidades, Ley de Participación Popular, Ley de Descentralización Administrativa, Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, Ley de los Sistemas de Administración, Fiscalización y Control

Gubernamentales (SAFCO), Ley del Estatuto del Funcionario Público, Ley del Sistema de Regulación Sectorial.

El Procedimiento Administrativo Tributario para la adopción de declaraciones y decisiones administrativas tributarias, se encuentra normado en la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano en el Título II Gestión y Aplicación de los Tributos, Capítulo II Procedimientos Tributarios, Artículos 74º al 129º; en el Título III Impugnación de los Actos de la Administración, Artículos 130º al 147º; en el Título IV Ilícitos Tributarios, Capítulo III Procedimiento para sancionar Contravenciones Tributarias, Artículos 166º al 170º; y en el Título V Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria, Artículos 193º al 220º. Asimismo se encuentra normado en la Ley No.1990 General de Aduanas en el Título Cuarto de las Formalidades Aduaneras, Capítulo IV Despacho Aduanero, Artículos 74 al 81; Título Quinto de los Regímenes Aduaneros, Artículos 82 al 101; Título Sexto de los Regímenes Aduaneros Especiales, Artículos 102 al 133; Título Séptimo del Régimen Especial de Zonas Francas, Artículos 134 al 142; Título Octavo Disposiciones Aduaneras, Artículos 143 al 151; Título Noveno del Abandono de Mercancías, Artículos 152 al 157, y en el Título Décimo Segundo del Procedimiento para sancionar Contravenciones Aduaneras, Artículos 242 al 252.

Supletoriamente, y por disposición del Artículo 74º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, los procedimientos administrativos tributarios se sujetarán a las normas de la Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo, y por disposición del Artículo 200º, incorporado por la Ley No.3092 del 7 de julio de 2005, se reconocen los principios generales de la actividad administrativa estatal establecidos en el Artículo 4 de la Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo.

Asimismo, en su Artículo 201^o, a falta de disposición expresa, reconoce la aplicación supletoria de la Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo a los Recursos Administrativos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria.

II.7. EL PRINCIPIO JURÍDICO DE EFICACIA Y ECONOMÍA PROCEDIMENTAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El profesor Roberto Dromi, identifica como principios jurídicos fundamentales sustanciales del Procedimiento Administrativo: el de legalidad, el de defensa, y el de gratuidad., y entre los jurídicos formales: el de oficialidad, el de informalismo, y el de eficacia¹⁰.

Al referirse al principio jurídico formal de eficacia, señala que como consecuencia de dicho principio, “se imponen reglas de celeridad, sencillez y economía procesal”¹¹.

Establece además, que: “los principios jurídicos son comunes en cualquiera de las etapas procedimentales. Es incorrecto afirmar que son *dos procedimientos* distintos. Son *dos etapas* de un procedimiento único con un solo régimen jurídico, aunque se distingan momentos y a las etapas se las llame de distinto modo: de constitución y de impugnación, de primer grado y de segundo grado”¹².

El profesor Allan R. Brewer-Carías, señala que: “Como consecuencia del principio de la eficacia, el principio de la economía procedimental también informa el procedimiento administrativo, a los efectos de que el cumplimiento

¹⁰ DROMI, Roberto. Ob. Cit., págs.59-81.

¹¹ DROMI, Roberto. Ob. Cit., pág. 79.

¹² DROMI, Roberto. Ob. Cit., pág.112.

del fin propuesto, se logre con el menor costo y *en la forma más rápida posible*"¹³.

Señala además, que: "Del principio de la economía procedimental, también deriva todo el régimen regulador de las instancias administrativas de revisión, a los efectos de que, por ejemplo, existan sólo dos instancias de revisión: la que corresponde a la autoridad que dicta el acto y la que corresponde a una autoridad superior que lo revise; *siendo contrarios al principio de economía procesal aquellos procedimientos administrativos que establezcan una larga cadena de recursos en vía administrativa*"¹⁴.

II.8. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El profesor Héctor Villegas, define la obligación tributaria - aunque la denomina *relación jurídica tributaria principal* -, como "el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación"¹⁵.

II.9. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Para el Profesor Villegas, la determinación tributaria es: "*el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur")*"¹⁶.

¹³ BREWER-CARÍAS, Allan R. Principios del Procedimiento Administrativo en América Latina, Primera Edición, Editorial Legis, Colombia, 2003, pág.51.

¹⁴ BREWER-CARÍAS, Allan R., Ob. Cit., pág.51-52.

¹⁵ VILLEGAS B., Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5º edición, ampliada y actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, pág.246.

¹⁶ VILLEGAS B., Héctor. Ob. Cit., pág. 329.

Según el referido autor, existen tres modos diferentes de determinar la obligación tributaria, a saber: la determinación por el sujeto pasivo, a través de la declaración jurada; la determinación mixta, que es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, quien aporta los datos solicitados por aquella, y la determinación de oficio, que es aquella que practica la entidad tributaria¹⁷.

Cabe precisar, que la determinación tributaria está dirigida a establecer la existencia o no de una obligación tributaria¹⁸.

El profesor Villegas, en coincidencia de opinión con Carlos María Giuliani Fonrouge y Francisco Martínez, y contrarios a la argumentos de Dino Jarach, en cuanto a que el acto de determinación tributaria es una acto jurisdiccional, sostiene que el acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal, es un acto administrativo y el hecho de que se otorguen garantías contra la arbitrariedad no significa que el procedimiento se convierta en jurisdiccional¹⁹.

Cuando dichos autores, se refieren al acto de determinación tributaria, aluden al último acto del procedimiento de determinación de oficio que en su calidad de “acto administrativo” de contenido tributario, es impugnabile por parte de los sujetos pasivos que consideren lesionados sus derechos e intereses legítimos²⁰.

¹⁷ La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, vigente, de 2 de agosto de 2003 en su Artículo 93° establece que la determinación tributaria se realizará: por el sujeto pasivo a través de declaraciones juradas; por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley, y mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.

¹⁸ La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, en su Artículo 92° señala que la determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

¹⁹ VILLEGAS B., Héctor. Ob. Cit., pág.356. En el mismo sentido ZICCARDI, Horacio, Derecho Tributario Administrativo o Formal, en obra colectiva Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, págs.226-228.

²⁰ La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, en su Artículo 99° en relación al Artículo 143°, señala a la Resolución Determinativa, como acto por el cual la Administración Tributaria determina la obligación tributaria, susceptible de impugnación a través del Recurso

II.10. EL ACTO ADMINISTRATIVO

El profesor Roberto Dromi, define al acto administrativo, como: “*Toda declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa*”²¹.

Serán impugnables o recurribles únicamente aquellos actos administrativos que tengan carácter “definitivo” y que “causen estado”, es decir que resuelvan la el fondo de la cuestión planteada o que siendo de trámite, impidan totalmente la continuación del procedimiento, y que además agoten la vía administrativa como instancia previa al proceso contencioso administrativo²².

Siguiendo al profesor Dromi, son caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo: la legitimidad, en cuanto a la presunción de su validez; la ejecutividad, por su obligatoriedad y exigibilidad a partir de su notificación; la ejecutoriedad, por su ejecución administrativa a cargo de la misma entidad administrativa que lo emite (*principio de autotutela*); la estabilidad, en cuanto a la prohibición de revocación en sede administrativa de los actos que crean, reconocen o declaran derechos subjetivos, una vez notificados al administrado; la impugnabilidad, por cuanto son recurribles en sede administrativa y jurisdiccional.

II.11. LA ACCIÓN DE LESIVIDAD

Administrativo de Alzada ante la Superintendencia Tributaria Regional, previsto en la norma legal.

²¹ DROMI, José Roberto. El Acto Administrativo. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, págs.14-15.

²² La Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo, de 23 de abril de 2002, en sus Artículos 27 y 56, considera acto administrativo a toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance *general* o particular, emitida en el ejercicio de la potestad administrativa, y establece la impugnación únicamente de aquellos actos administrativos definitivos o que pongan fin a una actuación administrativa.

El acto administrativo, tiene el carácter de “estable”, es decir, inextinguible en sede administrativa e impugnabile en sede jurisdiccional.

Sin embargo, la Administración Pública, no puede verse “atada” a sus propias decisiones cuando éstas por más que creen, reconozcan o declaren derechos subjetivos, sean o resulten manifiestamente irregulares.

De allí que la doctrina y la legislación, han creado el instituto de la “acción de lesividad”, para que la Administración Pública, precautelando el interés público, recurra a la autoridad jurisdiccional competente a objeto de que se anule el acto irregular o lesivo que ha producido derechos a favor del administrado.

Para el profesor Roberto Dromi, la acción de lesividad es: “*una acción procesal administrativa hábil para que la Administración impugne, ante el órgano judicial competente, un acto administrativo irrevocable*”²³.

Se trata de un proceso jurisdiccional, que se inicia previa *declaratoria de lesividad* y a demanda contencioso administrativa de la Administración Pública, quien ejerce excepcionalmente *legitimación activa*, a objeto de que la autoridad jurisdiccional deje sin efecto o anule el acto administrativo lesivo a los intereses de la Administración y/o de la colectividad.

Para el profesor Pablo Tinajero Delgado, la *declaratoria de lesividad* es: “*Un acto administrativo inimpugnable, que contiene la expresión de voluntad del órgano administrativo competente, mediante el cual se procura el retiro del mundo jurídico, de un acto cuyos efectos benefician a un particular (por lo*

²³ DROMI, José Roberto. Ob. Cit., pág.121.

que no tiene la disponibilidad de sus efectos), y que lesiona los intereses públicos”²⁴.

Es pertinente resaltar, que en la acción de lesividad, es la Administración Pública la que, en el proceso contencioso administrativo, excepcionalmente ejerce la legitimación activa y el administrado la legitimación pasiva, ya que en la generalidad de los recursos administrativos y jurisdiccionales, el ente administrativo es quien concurre al proceso como demandado²⁵.

La acción de lesividad, requiere con carácter previo de un acto administrativo discrecional de declaración unilateral de lesividad al interés público del acto administrativo irrevocable, que resulta tal, por producir derechos subjetivos a favor del administrado que resultan indisponibles para la entidad pública declarante, debiendo ésta recurrir a instancias jurisdiccionales para su legal anulación.

La demanda de lesividad no constituye un recurso administrativo o jurisdiccional sino un proceso judicial ante la autoridad jurisdiccional competente.

II.12. EL ACTO TRIBUTARIO

Si consideramos, que las funciones del Estado son básicamente tres: la legislativa, la administrativa y la jurisdiccional, por las cuales cada una de ellas mediante la aplicación de los procedimientos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, producen asimismo actos legislativos, administrativos y jurisdiccionales; podemos convenir que el acto tributario es un acto jurídicamente administrativo.

²⁴ TINAJERO DELGADO, Pablo. La acción de lesividad. Tesis Doctoral publicada por la Biblioteca de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Ecuador, 1998, pág.47.

²⁵ TINAJERO DELGADO, Pablo. Ob. Cit., págs.62,67-68.

El Acto Administrativo Tributario, es esencialmente “acto administrativo” en el entendido que emerge de la función administrativa del Estado en el ámbito de la Administración Pública Tributaria integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Unidades Municipales de Recaudación, y cumple las características propias de los actos administrativos: dictados por autoridad competente, con objeto determinado (determinación de deudas tributarias, imposición de sanciones pecuniarias, depuración de crédito fiscal utilizado, negación de devolución de impuestos...), en forma de resolución determinativa, administrativa o sancionatoria, e impugnabile en la vía administrativa de la Superintendencia Tributaria ó en la vía jurisdiccional judicial.

Por consiguiente, desde el punto de vista material (función estatal), jurídico (procedimiento jurídico aplicable) y orgánico (ente que produce el acto), podemos concluir, que se trata de un acto administrativo.

En relación al acto tributario de determinación, en el apartado II.9. se estableció que el profesor Villegas, en coincidencia de opinión con Carlos María Giuliani Fonrouge y Francisco Martínez, y contrarios a la argumentos de Dino Jarach, en cuanto a que el acto de determinación tributaria es una acto jurisdiccional, sostiene que el acto de determinación efectuado por la autoridad fiscal, es un acto administrativo

Al respecto, el Decreto Supremo No.09298 Código Tributario de 2 de julio de 1970, en su Artículo 132º establece que: “La determinación o liquidación por la Administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”. En su Artículo 138º señala que: “La determinación de tributos de los municipios, prefecturas u otros órganos locales de recaudación, se efectuará necesariamente por la Dirección o Tesorería del órgano respectivo, quien dictará la Resolución contra la que

caben sucesivamente el recurso jerárquico y la demanda contencioso-tributaria, previstos en el artículo 170º de este Código”.

Finalmente, y para completar el círculo de los dos artículos citados, el Artículo 170º, establecía, que: “Los actos de la administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse..., Recurso de revocatoria..., Acción ante la autoridad jurisdiccional...”.

De lo anterior, resulta corroborado, el hecho que el acto tributario de determinación, al igual que la generalidad de actos de la administración tributaria, es un acto administrativo de carácter tributario, producido unilateralmente en el ejercicio de funciones administrativas de la Administración Tributaria y susceptible de impugnación administrativa y/o jurisdiccional por ser un acto definitivo.

En el mismo sentido, la Ley No.1340 de 28 de mayo de 1992 Código Tributario y la Ley No.2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano vigente, en sus Artículos 132º y 92º, respectivamente, mantienen idéntica redacción del contenido del Artículo 132º del Código Tributario de 1970; de igual forma el contenido del Artículo 170º de éste, permanece inalterable en el Artículo 174º de la Ley No.1340, y haciendo mayor énfasis en el carácter definitivo del acto de determinación, es contenido en el Artículo 143º de la Ley No.2492.

El Tribunal Constitucional Boliviano, en su Sentencia Constitucional 0026/2000 de 3 de mayo, adoptó el entendimiento del acto de determinación como acto administrativo tributario, al señalar que: “..., conforme define el art. 134 del Código Tributario “la determinación o liquidación por la Administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su existencia”, lo que implica que es un acto administrativo sujeto a un procedimiento...”. En el mismo sentido las Sentencias Constitucionales

0092/2001 de 14 de diciembre, 0029/2004 de 31 de marzo y 1363/2005-R de 31 de octubre.

De manera expresa, en tanto acto administrativo tributario, la Sentencia Constitucional 0072/2003 de 4 de agosto, señala que: "..., desde el surgimiento del acto administrativo tributario hasta su ejecución...". En el mismo entendimiento, las Sentencias Constitucionales 0100/2003 de 27 de octubre, 0009/2004 de 28 de enero, 0018/2004 de 2 de marzo, 0039/2004 de 20 de abril, 0076/2004 de 16 de julio, 1915/2004-R de 14 de diciembre, 0455/2005-R de 28 de abril, 0535/2005 de 18 de mayo, 0804/2005-R de 19 de julio, 1224/2005-R de 31 de octubre de 2005, 1492/2005-R de 22 de noviembre de 2005, 1466/2005-R de 18 de noviembre, 1611/2005-R de 9 de diciembre, 0025/2006 de 26 de abril, 0422/2006-R de 3 de mayo, 0028/2006 de 3 de mayo, 0387/2006-R de 24 de abril, 0040/2006 de 23 de mayo, 0054/2006 de 27 de junio, voto disidente de 30 de octubre de 2006, 0090/2006 de 17 de noviembre, voto disidente de 27 de noviembre a la Sentencia Constitucional 0090/2006, 0079/2007-R de 23 de febrero, 0305/2007-R de 23 de abril y 0385/2007-R de 7 de agosto .

II.13. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Son sujetos de la relación jurídica tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo, es la Administración Tributaria investida de competencias administrativas para la gestión de los tributos: fiscalización, determinación, control, verificación, investigación, cobro, e imposición de sanciones por contravenciones tributarias. "..., *el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma..., en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal*"²⁶.

²⁶ VILLEGAS, Héctor B., Ob. Cit., pág.254.

Al caracterizarse al sujeto activo, se diferencian dos momentos de la participación del Estado: un primero, en tanto creador de tributos en el ejercicio de su poder tributario mediante leyes, y un segundo, en tanto gestor o ejecutor de los tributos (función tributaria) en el ejercicio de la competencia tributaria²⁷.

El profesor Mauricio Plazas Vega, diferencia los conceptos de poder tributario (facultad de crear tributos), potestad tributaria (facultad de reglamentar las leyes tributarias), competencia tributaria (titularidad sobre los tributos) y función tributaria (gestión para su aplicación y recaudo)²⁸.

En consecuencia, se debe diferenciar al Estado como titular de la *potestad tributaria* de crear y percibir tributos como *sujeto activo del crédito tributario*, de la Administración Tributaria como titular de la *competencia tributaria* en su calidad de *sujeto activo de la imposición tributaria* y acreedor de la consiguiente *obligación tributaria*²⁹.

Los sujetos pasivos, siguiendo al profesor Villegas³⁰, se dividen o clasifican en contribuyentes, sustitutos y responsables solidarios³¹.

El contribuyente es el destinatario legal tributario y quién por disposición de la norma legal se encuentra obligado a pagar el tributo a partir del acaecimiento del hecho imponible. Es un deudor por sí mismo.

²⁷ La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano vigente, de 2 de agosto de 2003, en su Artículo 21º establece que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal.

²⁸ PLAZAS VEGA, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis, Bogotá, 2000, pág.611. En el mismo sentido SPISSO, Rodolfo R., en Derecho Constitucional Tributario en la obra colectiva Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, páginas 1, 4, 5.

²⁹ Véase GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria de Ediciones, Salamanca, 1996, págs.215 y ss., las diferencias entre el sujeto activo de la potestad de imposición y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

³⁰ VILLEGAS, Héctor B, Ob. Cit., pág.255.

³¹ La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, en sus Artículos 22º a 26º clasifica al sujeto pasivo en: contribuyentes, sustitutos y deudores solidarios.

El sustituto, es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible y que por disposición de la norma legal ocupa el lugar del contribuyente. Es un deudor por otro.

El responsable solidario, es el tercero que al igual que el sustituto, es ajeno al acaecimiento del hecho imponible y que por disposición de la norma debe pagar el tributo derivado del acaecimiento. Es un deudor, solidario del principal obligado.

II.14. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y EL PRINCIPIO DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA.

Manuel Osorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, señala que se denomina Recurso Administrativo, a cada uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la Administración. Tales como el de reposición o reconsideración y el jerárquico, que se interponen dentro de la vía administrativa y hasta agotar la misma para luego proseguir con el trámite contencioso administrativo.

Para el profesor Cassagne, “el recurso es toda impugnación en término de un acto administrativo o reglamento con el fin de que se revoque, modifique o sea saneado”³².

El profesor Rubén Correa Freitas, señala que “para que haya un recurso administrativo, es necesario que haya un acto administrativo contrario a la

³² CASSAGNE, Juan Carlos. Ob. Cit. T. II, ps. 381 – 382.

Constitución o a las leyes, decretos o reglamentos o éste sea inconveniente o inoportuno”³³.

Por su parte el profesor Roberto Dromi, señala que el “recurso” en su concepto general, es el medio por el cual se acude a un juez o a otra autoridad con una demanda o petición para que sea resuelta, y en sentido restringido, es un remedio administrativo específico por el que se impugnan solamente actos administrativos a objeto de defender derechos subjetivos o intereses legítimos”³⁴.

El profesor argentino, refiere que el recurso administrativo tiene por finalidad impugnar un acto administrativo, *dando lugar a un procedimiento en sede administrativa*, a fin de que se le lo revoque o modifique con el objeto de restablecer el Derecho subjetivo o interés legítimo lesionado por dicho acto.

Para el profesor Allan R. Brewer-Carías: “La garantía por excelencia del derecho a la defensa, es el derecho de los interesados a impugnar o atacar, en sede administrativa, los actos administrativos emanados como resultado del procedimiento administrativo. Ello permite el ejercicio, por la Administración, del control interno sobre sus actos administrativos”³⁵.

El profesor Dromi, refiere que la impugnación administrativa y el agotamiento de la vía administrativa son requisitos previos para la impugnación judicial del acto administrativo a través del proceso contencioso administrativo.

El profesor Allan R. Brewer-Carías, concibe el principio del agotamiento de la vía administrativa, que en muchos casos se convierte en un obstáculo

³³ CORREA FREITAS, Rubén. Manual de Derecho de la Función Pública, Ediciones Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1998, pág. 262.

³⁴ DROMI, Roberto. El Procedimiento Administrativo, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, pág. 254.

³⁵ BREWER-CARÍAS, Allan R., Ob.Cit., pág.303.

procesal a la tutela judicial efectiva: “como un privilegio de la Administración de poder decir la última palabra sobre el asunto, antes de que se lleve el acto a la revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa”³⁶.

Siguiendo al autor: “Se trata de un privilegio de la Administración, de poder revisar sus actos administrativos, antes de que se sometan a control judicial”³⁷.

II.15. CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

El profesor Dromi, señala, entre otros, como recursos administrativos en el derecho positivo argentino³⁸, el de *reconsideración*: denominado también de *oposición, reposición, revocación o revocatoria*, que se interpone ante la misma autoridad que dictó el acto administrativo; el de *apelación*: que se interpone por ante el órgano inmediato superior al que emitió el acto impugnado, en tanto autoridad superior intermedia en la estructura administrativa a la que pertenece el emisor; el *jerárquico*: que se interpone ante el órgano administrativo superior del órgano que dictó el acto; el de *alzada*: que procede contra actos de entidades descentralizadas, entidades autárquicas o de empresas del Estado.

El profesor Brewer-Carías, a partir del estudio de los recursos administrativos en América Latina, clasifica a éstos en tres clases: el de reconsideración, el jerárquico y el de revisión³⁹.

El recurso de reconsideración, denominado también, de reposición o de revocatoria, que interpone el administrado ante la misma autoridad

³⁶ BREWER-CARÍAS, Allan R. Ob.Cit., pág.285.

³⁷ BREWER-CARÍAS, Allan R., Ob. Cit, pág.286.

³⁸ DROMI, Roberto, El Procedimiento Administrativo. Ob. Cit., págs.261-280.

³⁹ BREWER-CARÍAS, Allan R., Ob.Cit., pág.305.

administrativa a objeto de que ésta reconsidere su decisión y la modifique o revoque.

El recurso jerárquico, que interpone el administrado ante el superior jerárquico de la autoridad administrativa que emitió el acto administrativo impugnado, a objeto de que aquél, haciendo uso de sus facultades de dirección y control, propias de las relaciones de jerarquía y subordinación, lo modifique o revoque.

El recurso de revisión, que interpone el administrado ante el mismo superior jerárquico, contra un acto administrativo firme, irrecurrible o inimpugnable, por causales específicas previstas en la ley.

II.16. LA LEGITIMACIÓN EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

En todo recurso administrativo, al igual que en todo proceso jurisdiccional, necesariamente intervienen dos sujetos: el recurrente o demandante, y el recurrido o demandado, respectivamente.

Tratándose de los recursos administrativos, intervendrían el administrado sea persona natural o jurídica, privada o pública, en su calidad de recurrente invocando un derecho subjetivo o un interés legítimo, y la autoridad pública que emitió el acto impugnado, en su calidad de recurrida y quien además resuelve la controversia.

Al respecto, el profesor Dromi, señala que: “En todo *recurso* intervienen dos sujetos: la *Administración pública*, que decide o resuelve el recurso y el *particular-administrado*, que interpone el recurso”⁴⁰.

⁴⁰ DROMI, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Ob. Cit., pág.257.

Para el profesor Brewer-Carías, la legitimación activa para la interposición de los recursos administrativos, está reservada a los interesados que tengan un interés personal, legítimo y directo⁴¹.

De lo anterior, se establece que, el administrado, ejerce la legitimación activa para recurrir o activar el procedimiento administrativo de impugnación; y la autoridad administrativa, ejerce la legitimación pasiva, en su calidad de recurrida, no obstante su competencia para resolver, mediante otro acto administrativo, el recurso planteado respecto del acto administrativo impugnado.

El profesor Iñigo Sanz Rubiales, señala que la legitimación: “Es la aptitud para ser parte en un proceso concreto. Así como la capacidad – también llamada *legitimatío ad processum* – implica la aptitud genérica de ser parte en cualquier proceso,...”⁴²

II.17. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

El profesor Guido Santiago Tawil, señala que “El principio de legalidad – propio del Estado de Derecho- presupone,...., que toda violación formal o material a la legalidad sea rectificadada por la propia estructura administrativa o resulte al menos susceptible de ser impugnada ante quienes tienen a su cargo el ejercicio de la función jurisdiccional”⁴³.

El profesor Tawil, explica que la jurisdicción contenciosa administrativa se ha organizado en tres grupos de sistemas, a saber: el sistema administrativo francés o de jurisdicción administrativa a través de tribunales administrativos y el Consejo de Estado; los sistemas judicialistas, como el sistema

⁴¹ BREWER-CARÍAS, Allan R., Ob. Cit., pág.315.

⁴² SANZ RUBIALES, Iñigo. El Contencioso Interadministrativo. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993. pág.163.

⁴³ TAWIL, Guido Santiago. Administración y Justicia, Ediciones Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1993, pág. 51.

norteamericano y el sistema inglés, en los que la revisión judicial de la actividad administrativa fue otorgada al Poder Judicial; y los sistemas mixtos, como el italiano, en los que coexisten la jurisdicción general en sede administrativo y la jurisdicción especial en sede judicial⁴⁴.

Tanto en los sistemas de jurisdicción administrativa como en los sistemas de jurisdicción judicial, el proceso contencioso administrativo, se caracteriza por ser un proceso de hecho en el que las partes: la administración y los administrados, someten sus pretensiones en un juicio, compuesto por períodos probatorios, instancias, y recursos ordinarios y extraordinarios.

II.18. EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El proceso contencioso tributario, constituye un proceso o juicio, por el cual se somete a revisión las actuaciones de la administración tributaria, dentro de la generalidad de actuaciones administrativas del Estado.

Así, el profesor Eusebio González García, señala que: “El proceso contencioso tributario es el cauce jurídico previsto en la mayoría de los ordenamientos jurídicos contemporáneos para tutelar los intereses legítimos y derechos subjetivos de los contribuyentes, por medio de la impugnación de un acto impositivo..., en el que el actor es el contribuyente”⁴⁵.

⁴⁴ TAWIL, Guido Santiago. Ob.Cit., págs. 54-73.

⁴⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Los recursos administrativos y judiciales, en la Obra colectiva Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Tomo Segundo, Bogotá 2001, pág. 654.

CAPÍTULO III

LEGISLACIÓN NACIONAL Y JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

En el presente capítulo se analizarán los recursos administrativos y jurisdiccionales tributarios previstos en la legislación nacional y la legitimación activa y pasiva para la interposición de los mismos, emergente de dicha legislación y de la jurisprudencia constitucional.

Se analizará el Decreto Supremo No.09298 Código Tributario de 2 de julio de 1970; la Ley No.1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1992; la Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993; la Ley No. 2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 y los efectos de las Sentencias Constitucionales 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004; la Ley No. 3092 de 7 de julio de 2005, los efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre y el voto disidente.

III.1. EL SISTEMA RECURSIVO EN LA VIGENCIA DEL DECRETO SUPREMO No. 09298 DE 2 DE JULIO DE 1970 CÓDIGO TRIBUTARIO

El Artículo 170º del Decreto Supremo No.09298 expresamente establecía que:

“Los actos de la administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legítimo, dentro del término perentorio de quince días, por una de las siguientes vías, a opción del interesado:

1º) Recurso de revocatoria ante la misma autoridad que dictó la resolución....,

2º) Acción ante la autoridad jurisdiccional que se sustanciará con arreglo a lo dispuesto en el procedimiento contencioso tributario...

La elección de una vía importa renuncia de la otra”.

En cuanto a la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción Contencioso Tributaria, el Artículo 178º del Decreto Supremo No.09298, dispuso:

“Créase la jurisdicción contencioso – tributaria para el conocimiento de todas las demandas que se interpongan con ocasión de los actos de la Administración o de los distintos entes de derecho público por los cuales se determinen tributos en general, así como de las relaciones jurídicas emergentes de la aplicación de las leyes, decretos y normas tributarias en general”.

En relación al órgano de la jurisdicción contencioso tributaria, en su Artículo 181º dispuso que:

“La jurisdicción contencioso – tributaria se ejercerá por los siguientes órganos:

1º) El Tribunal Fiscal, que actuará como juzgado de primera y segunda instancia...

2º) La Corte Suprema de Justicia, en los recursos de nulidad o casación”.

En cuanto a la organización del Tribunal Fiscal, el Artículo 190º estableció que:

“El Presidente del Tribunal, los Presidentes y Vocales de Sala, serán designados por la Corte Suprema, a propuesta en terna del Ministerio

de Finanzas y durarán en sus funciones el lapso de cuatro años, con derecho a reelección”.

En relación a la legitimación pasiva dentro del Procedimiento Contencioso Tributario, en su Título VI, Capítulo II, Artículo 217º estableció que:

“Será parte demandada la Administración, órgano o ente que dicte la resolución o el acto impugnado”.

No obstante, que los miembros del Tribunal Fiscal fueran designados por la Corte Suprema de Justicia, al no estar aquel constitucionalmente reconocido como parte integrante del Poder Judicial, independientemente de valoraciones sobre su constitucionalidad o inconstitucionalidad, se establece que, en esta etapa, nuestro país adscribe la jurisdicción contenciosa tributaria al sistema administrativo.

El Código Tributario de 1970, establecía un Sistema Recursivo, integrado por el Recurso Administrativo de Revocatoria ante la misma autoridad que dictó la resolución, seguido del Recurso Administrativo Jerárquico ante el Ministerio de Finanzas, y opcional y excluyentemente el Proceso Contencioso Tributario como juicio ordinario de hecho ante el Tribunal Fiscal.

Este Sistema Recursivo, impedía a los contribuyentes que optaban por los recursos administrativos en sede administrativa, hacer uso de la vía jurisdiccional administrativa, y por ende que el Órgano Judicial en recurso de nulidad o casación, revisara con calidad de cosa juzgada las actuaciones administrativas de la entidad tributaria.

La *legitimación activa* para la interposición de los recursos administrativos de revocatoria y jerárquico, y la interposición de demanda contenciosa tributaria, está exclusivamente reservada al sujeto pasivo de la relación tributaria.

III.2. EL SISTEMA RECURSIVO EN LA VIGENCIA DE LA LEY No.1340 CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA LEY No.1455 DE ORGANIZACIÓN JUDICIAL

Por el principio de unidad jurisdiccional, la Constitución Política del Estado, en su Artículo 116º párrafo II establece que:

“La facultad de juzgar en la vía ordinaria, contenciosa y contencioso-administrativo y la de hacer ejecutar lo juzgado corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales y jueces, respectivos, bajo el principio de unidad jurisdiccional”.

La Ley No.1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1992, en su Artículo 174º sustituido por el Artículo 6º de la Ley No.1606 de 22 de diciembre de 1994, establecía que:

“Los actos de Administración por los que se determine tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legal, dentro del término perentorio de quince (15) días..., por una de las siguientes vías a opción del interesado:

1. Recurso de Revocatoria ante la autoridad que dictó la Resolución. Cuando éste haya sido rechazado se interpondrá ante la instancia jerárquica superior de la misma Administración.
2. Acción ante la autoridad jurisdiccional, que se sustanciará con arreglo a lo dispuesto en el Procedimiento Contencioso-Tributario, establecido en el Título VI de este Código.

La elección de una vía importa renuncia de la otra”.

En cuanto a la jurisdicción contenciosa tributaria, el Artículo 182º de la Ley No.1340, dispuso:

“Créase la jurisdicción contencioso-tributaria para el conocimiento de todas las demandas que se interpongan con ocasión de los actos de la administración o de los distintos entes de derecho público por los cuales se determinen tributos en general, así como de las relaciones jurídicas emergentes de la aplicación de las leyes, decretos y normas tributarias en general”.

En su Artículo 221º dentro del Capítulo II de la capacidad procesal a su vez dentro del Título VI del Procedimiento Contencioso-Tributario, establecía que:

“Será parte demandada la Administración, órgano o ente que dicte la resolución o acto impugnado”.

A su vez el Artículo 157º literal B) numeral 1 de la Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993, estableció que:

“Los jueces en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria tendrán competencia para:..., conocer y decidir, en primera instancia, de los procesos contencioso-tributarios por demandas originales en los actos que determinen tributos y en general, de las relaciones jurídicas emergentes de aplicación de leyes tributarias”.

En cuanto a las atribuciones de las Salas Administrativas de las Cortes Superiores de Distrito, la Ley No.1455 en su Artículo 109º establece:

“Conocer en grado de apelación las sentencias y otras resoluciones dictadas en primera instancia por los jueces de partido en materia

administrativa en las causas contencioso-fiscales y contencioso-tributarias”.

En su Artículo 60º respecto de las atribuciones de la Sala Social, de Minería y Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, dispone:

“Conocer en recurso de nulidad o casación, los autos de vista dictados por las Corte Superiores de Distrito en causas administrativas, sociales, mineras, coactivas fiscales y tributarias”.

La normativa señalada, evidencia que, en esta etapa, nuestro país adscribe la jurisdicción contenciosa tributaria al sistema judicial.

En lo particular, se podrá apreciar, que la Ley No.1340 Código Tributario abrogado, como mecanismo legal de defensa del sujeto pasivo frente a los actos tributarios lesivos, establecía un Sistema Recursivo, integrado por el Recurso Administrativo de Revocatoria seguido del Recurso Administrativo Jerárquico ante la misma Administración Tributaria y opcional y excluyentemente el Proceso Contencioso Tributario como juicio ordinario de hecho ante los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios, las Salas Sociales y Administrativas de las Cortes Superiores de Distrito, y de la Corte Suprema de Justicia.

Este Sistema Recursivo, impedía a los contribuyentes que optaban por los recursos administrativos en sede administrativa, hacer uso de la vía jurisdiccional judicial, y por ende que el Órgano Judicial revisara con calidad de cosa juzgada las actuaciones administrativas de la entidad tributaria.

Se debe resaltar, que la *legitimación activa* para la interposición de los recursos administrativos de revocatoria y jerárquico, y la interposición de

demanda contenciosa tributaria, está exclusivamente reservada al sujeto pasivo.

III.3. EL SISTEMA RECURSIVO EN LA LEY No. 2492 CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO, LEY No. 3092 Y JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

A partir de la vigencia efectiva de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 y hasta la emisión de la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre, la Constitución Política del Estado, en cuanto al principio de unidad jurisdiccional judicial se mantiene inalterable.

La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 publicado el 4 de agosto de 2003 y plenamente vigente desde el 4 de noviembre, en su Disposición Final Primera dispone que:

“A la vigencia del presente Código quedará derogado el literal B) del Artículo 157º de la Ley N° 1455, de 18 de febrero de 1993, Ley de Organización Judicial”.

El Artículo 131º (Recursos Admisibles) del Capítulo II Recursos Administrativos del Título III Impugnación de los Actos de la Administración Tributaria, establece que:

“Contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada en los casos, forma y plazo que se establezca en el presente Título. Contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada solamente cabe el Recurso Jerárquico, que se tramitará conforme al procedimiento que establece este Código. Ambos recursos se interpondrán ante las autoridades competentes de

la Superintendencia Tributaria que se crea por mandato de esta norma legal”.

“La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tienen efecto suspensivo”.

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

El Artículo 132º (creación, objeto, competencias y naturaleza) del Capítulo III Superintendencia Tributaria del Título III Impugnación de los actos de la Administración Tributaria, dispone:

“Créase la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional”.

“La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria”.

El Artículo 147º (Proceso Contencioso Administrativo) dispuso que:

“Conforme a la atribución Séptima del párrafo I del Artículo 118º de la Constitución Política del Estado, el proceso contencioso administrativo contra la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico

será conocido por la Corte Suprema de Justicia sujetándose al trámite contenido en el Código de Procedimiento Civil...”.

El Código de Procedimiento Civil, en su Artículo 778 establece que:

“El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando *la persona* que creyere lesionado o perjudicado su *derecho privado*, hubiere *ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo* reclamando expresamente del acto administrativo y *agotando ante ese Poder todos los recursos* de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

La Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, elimina la competencia de los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios, para el conocimiento y resolución de los Procesos Contenciosos Tributarios, y por ende, al abrogar la Ley No.1340 Código Tributario, elimina también el Proceso Contencioso Tributario.

La referida Ley Tributaria, crea la Superintendencia Tributaria, como entidad pública integrante del Poder Ejecutivo Nacional, para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, seguidos del Proceso Contencioso Administrativo para ante la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia en única instancia en un proceso de puro derecho a partir de la aplicación del Procedimiento establecido en los Artículos 778, 779, 780 y 781 del Código de Procedimiento Civil.

Del contenido de los Artículos 131º, 132º y 147º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano y del Artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, se establece que la *legitimación activa* para la interposición de los Recursos de

Alzada y Jerárquico y la demanda Contenciosa Administrativa, está reservada a los contribuyentes y/o terceros responsables.

Respecto de la *legitimación activa* de los contribuyentes y/o terceros responsables para la interposición de los Recursos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria, el Decreto Supremo No.27241 (Procedimientos de los Recursos Administrativos ante la Superintendencia Tributaria) de 14 de noviembre de 2003 Reglamentario del Artículo 132º y 146º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, en su Artículo 8 inciso b (forma de interposición de los recursos) estableció que los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

“Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el Poder de representación que corresponda conforme a Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente”.

En su Artículo 12 en cuanto a la *legitimación activa*, dispuso que:

“Podrán promover los recursos administrativos objeto del presente Decreto Supremo, las *personas naturales o jurídicas* cuyos intereses legítimos directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre”.

El Decreto Supremo No.27241 en su Artículo 30 inciso e) expresamente estableció que:

“Las Administraciones Tributarias podrán hacer uso del Recurso Jerárquico para impugnar resoluciones que pongan fin al Recurso de Alzada que fueran contrarias a otros precedentes pronunciados por las

Superintendencias Regionales, o por la Superintendencia General o por Autos Supremos dictados bajo la vigencia del Código Tributario Boliviano. El precedente contradictorio deberá invocarse por la Administración Tributaria a tiempo de interponer el Recurso Jerárquico”.

El Tribunal Constitucional Boliviano, mediante Sentencia Constitucional 0009/2004 de 28 de enero, emergente del Recurso Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad del 1 de septiembre de 2003 por el que, entre otros, se demanda la inconstitucionalidad de los Artículos 143º, 144º y 147º referidos al Recurso de Alzada, Jerárquico y Proceso Contencioso Administrativo ante la Corte Suprema de Justicia, respectivamente, de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano del 2 de agosto de 2003, declaró, entre otros, la inconstitucionalidad de los Artículos 131º y 147º referidos al Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria.

En entendimiento del Tribunal Constitucional, la supresión de la impugnación judicial del acto administrativo tributario mediante el Proceso Contencioso Tributario, lesiona la garantía constitucional (derecho humano) del Debido Proceso, toda vez que el Proceso Contencioso Administrativo es una vía de puro derecho en única instancia de control de legalidad del acto administrativo tributario, en tanto que el Proceso Contencioso Tributario es una proceso de hecho en una vía de impugnación directa y alternativa a los Procedimientos Administrativos Tributarios que tiene su fundamento en el derecho de contradicción del contribuyente, a ser oído en igualdad de condiciones, a defenderse, alegar, probar e interponer los recursos que la ley procesal prevea.

Declarada la inconstitucionalidad del Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria, el contribuyente, luego de hacer uso de los Recursos de Alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria, no tiene opción de

recurrir a la vía jurisdiccional judicial interponiendo demanda contenciosa tributaria, toda vez que el proceso contencioso tributario se encuentra eliminado por efectos de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano.

En cuanto a la legitimación activa del contribuyente y/o tercero responsable para la interposición de los Recursos de Alzada y Jerárquico, el Decreto Supremo No.27350 (Reglamento para el Conocimiento y Resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria) de 2 de febrero de 2004 abrogatorio del Decreto Supremo No.27241, y Reglamentario de los Artículos 132º, 139º, 140º, 143º y 144º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano; en sus Artículos 8 inciso b), 13 y 30 inciso f), mantuvo inalterable el contenido de los Artículos 8 inciso b), 13 y 30 inciso e) del Decreto Supremo No.27241.

La Sentencia Constitucional 0018/2004 de 2 de marzo, emergente del Recurso Directo o Abstracto de Inconstitucionalidad del 7 de noviembre de 2003 por el que, entre otros, se demanda la inconstitucionalidad del Artículo 132º y de la Disposición Final Primera de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, referidos, respectivamente, a la creación de la Superintendencia Tributaria y a la derogación del literal B) del Artículo 157º de la Ley No.1455 de Organización Judicial del 18 de febrero de 1993 respecto a la Competencia de los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios de la República para el conocimiento de los Procesos Contenciosos Tributarios, declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Final Primera de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano.

La Sentencia Constitucional, en sus fundamentos jurídicos del fallo, estableció que la Disposición Final Primera de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano es incompatible con la Constitución por cuanto al derogar el literal B) del Artículo 157 de la Ley No.1455 de 18 de febrero de 1993 de organización judicial y suprimir la competencia de los Jueces en materia

administrativa, coactiva fiscal y tributaria, para conocer y decidir los Procesos Contencioso Tributarios, por demandas originadas en los actos que determinan tributos y en general todas las acciones referidas a materia tributaria, lesiona los derechos fundamentales de la persona, entre ellos, al debido proceso en su elemento del juez natural, independiente e imparcial, así como a los valores supremos de la justicia e igualdad.

Con esta Sentencia, el contribuyente, tiene la vía expedita opcional y excluyente de recurrir a la Superintendencia Tributaria a través de los Recursos Administrativos de Alzada y Jerárquico ó a los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios de la República, no obstante de inexistir el Procedimiento del Proceso Contencioso Tributario, toda vez que éste fuera eliminado con la abrogación de la Ley No.1340 en sus Artículos 214º al 298º.

La Sentencia Constitucional 0076/2004 de 16 de julio, emergente del Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucionalidad del 28 de abril de 2004 por el que se demanda la inconstitucionalidad de la Disposición Final Novena de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, referida a la abrogación de la Ley No.1340 Código Tributario del 28 de mayo de 1992 en cuanto al Procedimiento del Proceso Contencioso Tributario, declaró la constitucionalidad de la Disposición Final Novena con vigencia temporal de un año a partir de la fecha de citación con dicha sentencia y exhortó al Poder Legislativo para que en dicho plazo subsane el vacío inherente a la ausencia de un Procedimiento Contencioso Tributario, bajo conminatoria en caso de incumplimiento, de que la indicada disposición legal quedará expulsada del ordenamiento jurídico nacional, en lo que respecta a la abrogatoria del Procedimiento Contencioso Tributario establecido en el Título VI, Artículos 214º al 302º de la Ley No.1340.

No obstante los alcances y exhortación de la Sentencia Constitucional 0076/2004 de 16 de julio, la Ley No.3092 de 7 de julio de 2005 que incorpora como Título V en la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano el contenido del Decreto Supremo No.27350, en su Artículo 2 segundo párrafo dispuso que el Poder Judicial deberá presentar, en el plazo de sesenta (60) días posteriores a la publicación de la Ley, un Proyecto de Ley que establezca un procedimiento contencioso administrativo que responda fundamentalmente a los principios constitucionales de separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

Al incorporar -mediante su Artículo 1-, el Artículo 219º inciso a) dentro del Título V del texto de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, en cuanto a la *legitimación activa* para la interposición del Recurso Jerárquico, estableció que:

“Este recurso puede ser interpuesto por el sujeto pasivo, tercero responsable y/o administraciones tributarias”.

En su mismo Artículo 2 primer párrafo, en cuanto a la *legitimación activa* para la interposición de la demanda contenciosa administrativa, estableció que:

“..., la resolución administrativa dictada por el Superintendente Tributario General para resolver el Recurso Jerárquico agota la vía administrativa, pudiendo acudir el sujeto pasivo y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo según lo establecido en la Constitución Política del Estado”.

La Sentencia Constitucional 0025/2006 de 26 de abril, emergente del Recurso Directo de Nulidad del 13 de febrero de 2006 interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz de Grandes Contribuyentes del Servicio de

Impuestos Nacionales, demandando la nulidad del Auto Interlocutorio 12/2005 del 8 de diciembre de 2005 dictado por la Juez Primera de Partido en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria del Distrito Judicial La Paz, admitiendo y corriendo traslado la Demanda Contenciosa Tributaria interpuesta por el contribuyente, declaró infundado el Recurso planteado, con el fundamento jurídico de encontrarse fenecido el término de la Sentencia Constitucional 0076/2004 y de hallarse, por efectos de la Sentencia Constitucional 0018/2004, plenamente vigente el Artículo 157º de la Ley No.1455 de Organización Judicial del 18 de febrero de 1993 respecto a la Competencia de los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios de la República para el conocimiento de los Procesos Contenciosos Tributarios.

En consecuencia, se interpreta, que a partir del 2 de agosto de 2005, el contribuyente tendría que haber hecho uso, en forma opcional y excluyente, de cualquiera de las dos vías existentes, a saber: el Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria en aplicación de la Ley No.2492 seguido del Proceso Contencioso Administrativo ante la Corte Suprema de Justicia en aplicación de la Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo; ó el Proceso Contencioso Tributario ante los Jueces Administrativos, Coactivos Fiscales y Tributarios de la República, en aplicación de las Sentencias Constitucionales 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004 y de la Ley No.1340 Código Tributario en lo que respecta al Procedimiento del Proceso Contencioso Tributario establecido en sus Artículos 214º al 302º.

III.4. SENTENCIA CONSTITUCIONAL 0090/2006

La Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre emitida por el Tribunal Constitucional Boliviano, emergente del Recurso Indirecto o Incidental de Inconstitucionalidad promovido por la Corte Suprema de

Justicia a instancia de la Gerencia Distrital La Paz de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), reconoció *legitimación activa* a la Administración Tributaria en la interposición del Proceso Contencioso Administrativo en materia tributaria, declara la inconstitucionalidad de la frase contenida en el primer párrafo del Artículo 2 de la Ley No. 3092 de 7 de julio de 2005: “*el sujeto pasivo y/o tercero responsable*” a quienes únicamente se les reconocía dicha legitimación, quedando el texto del primer párrafo del Artículo 2 redactado de la siguiente manera:

“Se establece que la resolución administrativa dictada por el Superintendente Tributario General para resolver el Recurso Jerárquico agota la vía administrativa, pudiendo acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo según lo establecido en la Constitución Política del Estado”.

Asimismo la Sentencia Constitucional 0090/2006 exhortó al Poder Legislativo en los términos siguientes:

“EXHORTA al Poder Legislativo, que con carácter de urgencia sancione la Ley que establezca los casos y presupuestos en los que la Administración Tributaria tenga legitimación activa par interponer el proceso contencioso administrativo”.

Para el análisis posterior, es pertinente precisar, que la citada exhortación la efectúa el Tribunal Constitucional a partir del análisis de un precepto legal sometido a control de constitucionalidad que norma la legitimación activa para la impugnación de los actos de la Superintendencia Tributaria General, y no los propios actos de la Administración Tributaria.

Los fundamentos de la Sentencia Constitucional 0090/2006 son los que a continuación se señalan y analizan:

III.4.1. Moderna Concepción del proceso contencioso administrativo

A objeto de dotarse de los elementos necesarios para el juicio de constitucionalidad, el Tribunal, efectuó un análisis de la naturaleza del proceso contencioso administrativo y su configuración en la legislación comparada respecto de la *legitimación activa*, y estableció que:

“La concepción clásica del proceso contencioso administrativo entiende que éste asume la misión de controlar la legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la Administración, es decir, que el contencioso administrativo importa la solución al conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa que vulnera derechos subjetivos o agravia intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad administrativa...”.

Asimismo en su concepción moderna, el Tribunal entiende que:

“Modernamente, la doctrina expresa que el proceso contencioso administrativo significa un medio para dar satisfacción jurídica a las pretensiones de la Administración y de los administrados afectados en sus derechos por el obrar público (DROMI. Derecho Administrativo pág. 898)”.

En entendimiento del Tribunal Constitucional Boliviano, de la concepción clásica y la moderna del proceso contencioso administrativo emerge un replanteo del mismo en los términos siguientes:

“El replanteamiento del ámbito objeto del proceso contencioso supera la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir como un recurso contra el acto...,. El nuevo replanteamiento es abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración. Consecuentemente, la pretensión desplaza al acto administrativo como elemento determinante de la legitimación: legitimado no está el destinatario de la actuación administrativa, ni siquiera el afectado por dicha actuación; legitimado está quien ha sufrido o teme sufrir una lesión de cualquier derecho o interés protegible y pretende auxilio de jueces y tribunales”.

Concibiendo, el Tribunal Constitucional, a la Administración Tributaria como un ente integrante de la Administración Pública Central Nacional, le reconoce a aquella la posibilidad de sufrir una lesión de cualquier derecho o interés legítimo que requiera auxilio de la autoridad jurisdiccional, emergente del acto administrativo emitido por la Superintendencia Tributaria General, en la resolución del recurso jerárquico.

Es pertinente referir, que tanto la Administración Tributaria Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Aduana Nacional (AN) al igual que la Superintendencia Tributaria (ST) son parte integrante de la Administración Pública Boliviana, y se encuentran bajo la tuición del Ministerio de Hacienda del Poder Ejecutivo Nacional.

En consecuencia, el acto administrativo de determinación tributaria como asimismo el acto administrativo de resolución del recurso de alzada y del recurso jerárquico, emergen de la misma Administración Pública Central Nacional en el ámbito competencial del Órgano Administrativo Central.

III.4.2. Las Partes Legitimadas

Respecto de las partes legitimadas, el Tribunal Constitucional Boliviano en la Sentencia Constitucional 0090/2006 y en base a la moderna concepción del proceso contencioso administrativo, estableció que:

“Conforme a la nueva concepción, la finalidad del proceso contencioso administrativo, es asegurar, en beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la Administración al derecho en todas las actuaciones que realiza, en su condición de poder público. Consiguientemente, no se restringe a la defensa de los derechos subjetivos de los particulares, sino que también se protegen las pretensiones de la Administración.

El proceso contencioso administrativo contiene una relación jurídica bilateral sustancial entre una entidad administrativa y un administrado..., son partes intervinientes como sujetos titulares de derechos y deberes recíprocos. En consecuencia, pueden ser actor o demandado el administrado o la Administración Pública, según la situación de que se trate.

A partir de la innegable bilateralidad del proceso contencioso administrativo, el Tribunal Constitucional Boliviano, le reconoce legitimación activa a la Administración Pública Central para la interposición de la demanda contenciosa, sin valorar los efectos de agotamiento de la vía administrativa del acto administrativo impugnado ni la naturaleza jurídica del ente administrativo (Superintendencia Tributaria General) del cual emana dicho acto.

Sin embargo, la posibilidad de que la Administración tenga legitimación activa está reducida a ciertos supuestos, conforme lo demuestran la legislación comparada que ha adoptado esta nueva configuración del proceso contencioso administrativo, por ejemplo, la legislación española, la argentina y la peruana para citar algunas”.

A partir de la sentencia constitucional 0090/2006, el Tribunal Constitucional le reconoce a la Administración Tributaria Central legitimación activa en general, o al menos, hasta que el Poder Legislativo establezca los supuestos en los que la entidad tributaria tenga legitimación activa para la interposición de la demanda contencioso administrativa en materia tributaria.

Es decir, que generaliza a favor de la Administración Tributaria Central la legitimación activa para ser parte actora en el proceso contencioso administrativo: a partir de la excepción a la regla, le reconoce al ente tributario, legitimación activa en general.

Sin embargo, se habrá de verificar si la legitimación activa prevista en las legislaciones extranjeras comparadas por el Tribunal Constitucional resulta aplicable a la organización política administrativa del Estado Boliviano y a la impugnación de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

III.4.3. Legislación Española

La Sentencia Constitucional 0090/2006, refiere que, en el propósito de asegurar la tutela judicial de de las personas físicas o jurídicas, privadas o públicas, cuando resulten afectadas en sus derechos o intereses, la Ley Española 29/1998 de 13 de julio de la jurisdicción contencioso-administrativa, en su Artículo 19.1., Capítulo II, referido a la legitimación, establece que:

“..., están legitimados para interponer la demanda, entre otras, “c) La Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a éstas, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización...h) Las entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas para impugnar los actos o disposiciones que afecten el ámbito de sus fines”.

Toda vez que en la división política del Estado Español, existen tres ámbitos de competencias administrativas: la Administración Estatal, la Administración Autonómica y la Administración Local (ciudad autónoma); la Administración del Estado, podrá impugnar los actos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

La posibilidad jurídica y legal de impugnación de un acto administrativo emitido por una determinada entidad por parte de otra entidad pública, emerge de la diferenciación territorial y competencial de las Administraciones Públicas a las que corresponden dichas entidades. Así, una entidad pública de la Administración Estatal Española, puede impugnar el acto administrativo tributario de una entidad dependiente de la Administración Tributaria Autonómica.

La Sentencia Constitucional 0090/2006, señala que la Ley Española 29/1998, en el precitado propósito, de asegurar que nadie pueda verse privado del acceso a la justicia, en el numeral 2 del Artículo 19.1 del Capítulo II, establece que:

“La Administración autora de un acto está legitimada para impugnarlo ante este orden jurisdiccional, previa su declaración de lesividad para el interés público en los términos establecidos por la Ley.”

En este caso de acción de lesividad, es claro, que no se trata de un acto emitido por una determinada entidad e impugnado por otra entidad pública, sino de actos que la misma entidad autora impugna ante la jurisdicción contenciosa administrativa, previa declaración de lesividad para el interés público.

Es de importancia precisar, que el precepto legal sometido a control de constitucionalidad norma la legitimación activa para la impugnación de los actos de la Superintendencia Tributaria General, y no para la impugnación de los propios actos de la Administración Tributaria.

Resultaría equívoco, que a partir de la “acción de lesividad” prevista en las legislaciones española y argentina, el Tribunal Constitucional, exhortara la promulgación de una Ley que estableciera los casos y presupuestos en los que la Administración Tributaria tenga legitimación activa par interponer el proceso contencioso administrativo en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, ya que ello material y jurídicamente no es posible, toda vez que la acción de lesividad lo es respecto de los propios actos administrativos emitidos por la misma entidad pública que interpone la demanda.

De suponerse, que se tratara de casos y presupuestos, como los previstos excepcional y únicamente en la legislación tributaria peruana en el contexto de la legislación comparada por el Tribunal tal como se verificará en el apartado de legislación peruana correspondiente, o en todo caso, los entonces previstos en el entonces vigente Decreto Supremo No.27350 como causales que habilitaban excepcionalmente a la Administración Tributaria a la

impugnación de las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales, tenemos que los efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006 resultarían desproporcionados, toda vez que al precautelarse una legitimación activa excepcional a favor de la Administración Tributaria Central, se ha generado una legitimación activa ilimitada a favor de aquella para la impugnación de la generalidad de resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General en desmedro de los intereses de los sujetos pasivos y en contraposición del principio de eficacia del procedimiento administrativo.

La Sentencia Constitucional 0090/2006 señala además, que la norma legal española en su Artículo 20 establece que:

“No pueden interponer recurso contencioso-administrativo contra la actividad de una Administración Pública: a) los órganos de la misma y los miembros de sus órganos colegiados, salvo que una ley lo autorice expresamente”.

La norma legal española prevé, que los actos de una determinada Administración Pública, sea Estatal, Autonómica o Local, no sean impugnados por los entes de la misma Administración creadora del acto, toda vez que se considera que dichos órganos o entes forman parte de dicha administración, y no podrían contrariar los actos que de ella emanen por que es que como si emanaran del mismo ente.

III.4.4. Legislación Argentina

En el inciso b) del Numeral III.3.2., la Sentencia Constitucional 0090/2006, expresamente establece que similar entendimiento está contenido en la legislación argentina, la cual establece que la:

“Administración Pública, es decir, la Nación, provincias, municipios, entidades descentralizadas estatales, no estatales, mixtas y privadas, que ejerzan función administrativa por autorización o delegación estatal, podrán ser accionantes”. Es así que se configura la acción de lesividad (art. 27 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos) y en diversos Códigos procesales provinciales (Corrientes. art. 60 inc. d); La Rioja, art. 50 inc. d; Mendoza arts. 3ª, 21, 43 inc. d). En estos casos la Administración ejerce la acción de lesividad, solicitando la anulación de un acto administrativo que declaró derechos a favor de un particular, pero es ilegal, lesivo al bien común. La acción de lesividad se relaciona con la estabilidad de los actos administrativos. La Administración no puede, en principio, revocar sus decisiones, para ello debe declararlas lesivas e impugnarlas judicialmente”.

De lo anterior, al igual que en la legislación española, se establece, que en la acción de lesividad, no se trata de un acto administrativo emitido por una determinada entidad pública e impugnado por otro ente estatal, sino de actos que han sido producidos o emitidos por la misma entidad que, previa declaración de lesividad, recurre a la jurisdicción contenciosa a objeto de dejarlos sin efecto.

Además, cabe precisar, que el Tribunal toma como base de su fundamento, la Ley de Procedimientos Administrativos, que no resulta ser la norma legal aplicable a la impugnación de los actos administrativos tributarios, sino la Ley 11.683 de Procedimientos Fiscales (Código Tributario Argentino) texto ordenado en 1978, y promulgada mediante Decreto 821 de 13 de julio de 1998.

III.4.5. Legislación Peruana

En el inciso c) del Numeral III.3.2., la Sentencia Constitucional 0090/2006, establece que el Código Tributario del Perú, en el Título IV consagra el proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial, cuyo Artículo 157 en su párrafo cuarto prevé que:

“(…) La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que:

- a. Exista dualidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar, aun cuando se refiera a un contribuyente distinto;
- b. La Resolución del Tribunal Fiscal no se haya emitido por unanimidad de los votos en la Sala correspondiente;
- c. La Resolución del Tribunal Fiscal incurra en una de las causales de nulidad previstas en el artículo 10º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Tratándose de la SUNAT requerirá, adicionalmente, autorización previa del Ministro de Economía y Finanzas para interponer la demanda contencioso administrativa a que hubiera lugar. Por decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se procederá a reglamentar lo señalado en los dos párrafos precedentes”.

Resulta claro, que la legislación peruana expresamente le niega legitimación activa a la administración tributaria, salvo casos excepcionales y cumpliendo, el ente que impugna, determinados requisitos exigidos por la misma norma.

La Sentencia Constitucional 0090/2006 no toma como fundamento la regla de negación expresa de legitimación activa de la administración tributaria peruana, sino la excepción prevista en la norma tributaria que analiza.

III.4.6. Conclusiones del análisis comparativo de la legitimación activa en España, Argentina y Perú

Luego del análisis comparativo de la jurisdicción contenciosa y tributaria en la legislación española, argentina y peruana, la Sentencia Constitucional 0090/2006, establece que:

Ciertamente, la doctrina y la legislación comparada interpretan el concepto de la legitimación activa dentro del proceso contencioso administrativo en sentido amplio y no sólo respecto del administrado o contribuyente, reconociendo tanto a las personas físicas y jurídicas que ostenten un interés legítimo, así como a la propia Administración, es decir, el proceso contencioso administrativo no está previsto únicamente como medio de impugnación para el particular cuando se hubiere afectado o perjudicado su derecho privado, excluyendo a la administración pública de la posibilidad de tener legitimación activa, la que debe estar debidamente legislada por cada ordenamiento, y de las que pueden verse diversas matizaciones sobre su legitimación.

La conclusión esgrimida en la Sentencia Constitucional 0090/2006, resulta insuficiente respecto del contenido de las normas legales comparadas a objeto de su fundamento jurídico, ya que dichas normas, no reconocen simple y llanamente la legitimación activa a favor de las entidades públicas para impugnar actos administrativos de otras entidades estatales.

Reconocen legitimación activa a las entidades de una determinada administración territorial respecto de los actos emitidos por otra

administración territorialmente distinta; a las entidades públicas respecto de sus propios actos, previa declaración de lesividad al interés público; niega legitimación activa a las entidades respecto de los actos que emite la administración pública a la cual aquellas pertenecen; y únicamente, la legislación peruana, reconoce legitimación activa a las entidades tributarias cuando exista dualidad de criterios de las salas de un mismo tribunal fiscal tributario ó causales de nulidad en la forma de emitir la resolución que agota la vía administrativa previa al proceso contencioso administrativo.

En este apartado es de importancia precisar, que el objeto del presente trabajo de investigación, es probar que la Administración Tributaria Central Nacional que forma parte del Ministerio de Hacienda no debe impugnar los actos administrativos emitidos por la Superintendencia Tributaria que también forma parte de dicho despacho ministerial y por ende del Poder Ejecutivo Nacional, cabeza de la Administración Pública Nacional.

III.4.7. Análisis de la Constitución Política del Estado y normas tributarias nacionales

En su apartado III.5. la Sentencia Constitucional 0090/2006, y luego de una revisión de las Sentencias Constitucionales 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004, y justificando que la Sentencia Constitucional 0009/2006 no examinó la falta de legitimación activa de la administración tributaria en el proceso contencioso administrativo sino la naturaleza jurídica del proceso previsto en la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, establece que del contenido de los Artículos 117.I, 118.1.7^a de la Constitución Política del Estado, se concluye que

se concluye que la Constitución Política del Estado no ha establecido limitación alguna en cuanto a qué personas tienen legitimación activa para interponer la demanda contenciosa administrativa; por lo mismo,

un entendimiento excluyente respecto de la Administración Pública, conforme lo expresa la norma impugnada, limita la posibilidad respecto de quien ha sufrido o teme sufrir una lesión de cualquier derecho o interés protegible de acudir y pretender el auxilio de jueces y tribunales, desconociendo el art. 6.1 de la CPE que consagra el derecho a la igualdad jurídica de las partes, por cuanto el legislador establece una desigualdad de trato, configurando al proceso contencioso administrativo como vía de impugnación judicial únicamente para el particular cuando se hubiere afectado o perjudicado su derecho privado, desconociendo que de acuerdo a la nueva concepción del proceso contencioso administrativo, las pretensiones formuladas por las partes son la pauta objetiva del proceso contencioso administrativo, condicionan los términos del debate, vinculan a jueces y tribunales y señalan el comienzo y final del conflicto.

Utilizar como fundamento para asignarle legitimación activa a la Administración Tributaria respecto de los actos de la Superintendencia Tributaria, el hecho que la Constitución Política del Estado no ha establecido limitación alguna en cuanto a qué personas tienen legitimación activa par la interposición de la demanda contenciosa administrativa, es desconocer el principio de legalidad de asignación de competencias previsto en el Artículo 31º Constitucional, en virtud del cual ninguna autoridad pública puede ejercer atribuciones que no le hayan sido expresamente establecidas por la norma jurídica.

En la doctrina administrativa, la incompetencia es la regla y la competencia es la excepción.

A las entidades públicas, a diferencia de las personas particulares o privadas, no les resulta aplicable el contenido del Artículo 32º de la Constitución

Política del Estado, en cuanto a no privarse de lo que las leyes y la Constitución no prohíban.

El entendimiento del Tribunal Constitucional, en cuanto a la igualdad de las partes y no exclusión de la Administración Tributaria, se funda expresamente en el alcance del Artículo 6.I. de la Constitución Política del Estado, resulta impropio, toda vez que dicha norma constitucional se refiere expresamente a los derechos, libertadas y garantías de todo “ser humano”.

Consiguientemente, si bien es evidente que el proceso contencioso administrativo implica un medio de impugnación judicial frente a la actividad administrativa, ello no debe llevarnos a restringirlo sólo a la defensa de los derechos subjetivos de los particulares y que la Administración Tributaria debe renunciar al derecho de activar este medio de impugnación judicial cuando las resoluciones, pronunciadas en la vía de impugnación administrativa sean manifiestamente desfavorables de los intereses públicos que defiende la Administración Tributaria, privándosele la posibilidad de acceder ante un juez independiente e imparcial a objeto de exponer y reclamar sus pretensiones.

Es evidente que la el Tribunal Constitucional, reconoce que el proceso contencioso administrativo es un medio legal de impugnación jurisdiccional de los actos de la Administración Pública por parte de los administrados en defensa de sus derechos subjetivos. A partir de esta regla, cualquier razonamiento posterior debe configurarse en el plano de la excepción, tal como lo hace la legislación comparada analizada por el mismo Tribunal.

Consiguientemente, la absoluta limitación a la legitimación activa de la Administración Tributaria que contiene la norma impugnada para acceder al proceso contencioso administrativo, sin determinar las

excepciones o posibilidades en que podría hacerlo, y por ende, el trato desigual ante la ley, no contiene ninguna justificación razonable, teniendo en cuenta que la vía de impugnación administrativa del acto administrativo es sustanciada ante la Superintendencia Tributaria, la que de acuerdo con el art. 132 del CTB, forma parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, cuyo objeto es conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria, vale decir, que por su naturaleza, los recursos de alzada y jerárquico son resueltos por la Superintendencia Tributaria, ente que no tiene una relación de jerarquía con la Administración Tributaria, conforme se establece en la misma exposición de motivos y antecedentes considerados a tiempo de emitir la Ley 3092 (fs. 91), para que tenga que limitarse la posibilidad de acceder al contencioso administrativo cuando ostente la lesión a un interés legítimo y público; toda vez que la finalidad del proceso contencioso administrativo, es asegurar, en beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la Administración al derecho en todas las actuaciones que realiza, en su condición de poder público.

El que la Ley No.3092, norma legal impugnada, no hubiera previsto los casos excepcionales en los cuáles la Administración Tributaria gozara de legitimación activa para la interposición de la demanda contenciosa administrativa, no podría constituir un argumento válido para que vía la interpretación constitucional y legal, el contralor constitucional, normara la excepción extrañada y la transformara en una regla de legitimación activa para todos los casos que resulten contrarios a los intereses del ente público tributario.

El Tribunal Constitucional, no encuentra justificación razonable en la exclusión de la Administración Tributaria para la interposición de la demanda contenciosa administrativa, teniendo en cuenta que la vía de impugnación administrativa del acto administrativo se sustancia ante la Superintendencia Tributaria, que forma parte del Poder Ejecutivo.

Precisamente, considerando que la Superintendencia Tributaria al igual que la Administración Tributaria forman parte del mismo Poder Ejecutivo, es que ésta última, en un Estado de Derecho Unitario, no estaría habilitada para impugnar judicialmente los actos administrativos de la entidad que forma parte de la misma administración central nacional de la cual ésta también es parte.

La ausencia de relación de subordinación o jerarquía entre la Superintendencia Tributaria y la Administración Tributaria, para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico por parte de aquélla, no contrarían el hecho de que ambas entidades formen parte del Poder Ejecutivo Nacional.

El Tribunal, reconoce que la finalidad del Proceso Contencioso Administrativo, es el exacto sometimiento de la Administración al derecho en toda las actuaciones que realiza, y resulta evidente que dicho sometimiento no es posible sino a partir de la legitimación activa del administrado en quién impacta la función administrativa estatal, ya que la misma Administración no podría buscar su propio sometimiento al derecho a través del ejercicio de dicha legitimación, ni siquiera en forma excepcional o mediante la acción de lesividad.

La Administración Tributaria se somete a la decisión de un órgano independiente de la misma, cual es la Superintendencia Tributaria; en

cuyo caso, restringirle la posibilidad de acudir a la vía contencioso administrativa, como lo hace la norma impugnada es privar, además, a la Administración Tributaria del derecho a la tutela judicial efectiva, que se encuentra consagrado en el art. 16.IV de la CPE, conforme se ha precisado, lo cual lesiona el espíritu de esta norma constitucional y desconoce que, como el resto del ordenamiento, también el régimen legal de la jurisdicción contencioso administrativa debe adecuarse por entero a la letra y al espíritu de la Constitución; por lo mismo, la nueva concepción del proceso contencioso administrativo debe buscar conseguir un equilibrio entre las garantías, tanto de los derechos privados como de los intereses públicos; en cuya virtud, por la relación jurídica bilateral entre una entidad administrativa y un administrado, éstos son partes intervinientes como sujetos titulares de derechos y deberes recíprocos; en consecuencia, pueden ser actor o demandado el administrado o la Administración Pública; por cuanto, dentro de los postulados del Estado de Derecho, se encuentra el derecho de toda persona a la tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos, el sometimiento de la Administración Pública a la ley y al derecho y el control de la legalidad de la actuación administrativa por los tribunales; en cuyo mérito, el proceso contencioso administrativo debe significar un medio para dar satisfacción jurídica a las pretensiones de la Administración y de los administrados afectados en sus derechos por el obrar público.

Si bien, la Superintendencia Tributaria es una entidad independiente de la Administración Tributaria, es claro, que por disposición del Artículo 132º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, aquella al igual que ésta forman parte del Poder Ejecutivo Nacional a través del Ministerio de Hacienda, tal como el mismo Tribunal lo reconoce líneas arriba.

El Tribunal sustenta su decisión en la Tutela Judicial Efectiva prevista en el Artículo 16 parágrafo II de la Constitución Política del Estado, que como componente de la garantía del debido proceso ha sido instituida como garantía fundamental de la persona, y no así para las entidades públicas que en el ejercicio de funciones administrativas no ejercen derechos sino atribuciones y obligaciones, en tanto competencias administrativas.

Ahora bien, al establecerse en esta Sentencia, la posibilidad de que la Administración tenga legitimación activa, está reducida a ciertos supuestos que deben estar debidamente regulados por la norma, conforme lo hace la legislación comparada, tal el caso en el que existe una resolución pronunciada por una entidad pública que no está sometida a la fiscalización de la entidad que interpone el recurso y que lesiona las pretensiones de la Administración; es decir, cuando no existe una relación jerárquica ni de dependencia entre la autoridad que pronunció la resolución y quien presenta la demanda; o cuando la propia administración que pronunció la resolución se da cuenta que la misma es lesiva al interés general; así como la posibilidad de que entidades públicas puedan impugnar, a través del proceso contencioso administrativo actos y disposiciones de la Administración del Estado y de las entidades facultadas para conocer y resolver los recursos administrativos.

El Tribunal Constitucional, reconoce que la legitimación activa de la Administración Tributaria para la interposición de la demanda contenciosa administrativa, está reducida a ciertos supuestos que deben estar debidamente regulados por la norma, de allí que resulte incongruente, que por efectos de la misma Sentencia Constitucional analizada, y vía la interpretación constitucional, la excepción se transforme en regla, en virtud de la cual, la Administración Tributaria Central actualmente tenga plenas facultades para la interposición de demanda contencioso administrativa en

cualquier caso sin excepción en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

La relación interinstitucional entre la Administración Tributaria Central y la Superintendencia Tributaria, no entrañan las mismas relaciones de los entes administrativos de la organización política administrativa española y argentina que analiza el Tribunal como fundamento de su resolución.

Además, en cuanto a la acción de lesividad, resulta claro que en ese caso no se trata de la impugnación por parte de una entidad pública respecto del acto de otra, sino de actos que la misma entidad autora impugna ante la jurisdicción contencioso administrativa, previa declaración de lesividad para el interés público, razón por la cual, el entendimiento esgrimido por el Tribunal Constitucional resulta inaplicable a la impugnación de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

Se tiene establecido, que la acción de lesividad, no podría constituir el argumento válido del Tribunal para la exhortación de promulgación de una Ley que estableciera los casos y presupuestos en los que la Administración Tributaria ejerciera legitimación activa para la impugnación de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

Hubiera sido prudente, que el Tribunal Constitucional, declara la constitucionalidad temporal de la norma con la exhortación al Poder Legislativo para que en un determinado plazo, subsane la norma consignando los determinados supuestos (no referidos a la inaplicable acción de lesividad) en los que la Administración Tributaria pudiera excepcionalmente interponer demanda contencioso administrativa contra los actos definitivos de la Superintendencia Tributaria General. Ello sin embargo, en el entendido que se trata de casos y presupuestos como los previstos en la legislación peruana o en el Decreto Supremo No.27350 y no así en

relación alguna a la acción de lesividad, cuyos casos no pueden ser objetivamente precisados al ser emergente de una declaración de lesividad discrecional de la autoridad administrativa por razones de interés público, y por lo demás, inaplicable a la impugnación de las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General.

Aunque imprecisa la referencia a los casos de la Legislación Española en los que excepcionalmente la Administración puede interponer demanda contenciosa administrativa, el Tribunal, confirma que ello es posible, en la medida que se trata de entidades territoriales que no forman parte de la misma Administración, lo cual es propio de la organización política y administrativa de un Estado Autonómico, como el español, y no así de un Estado Unitario como el Boliviano, con la salvedad de los denominados Gobiernos Municipales, en tanto entes descentralizados territorialmente, que eventualmente tendrían facultades para la interposición de la demanda contencioso administrativa contra las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General.

Consiguientemente, atendiendo a la nueva concepción del proceso contencioso administrativo, la restricción que realiza la norma impugnada facultando sólo al sujeto pasivo del tributo y/o al tercero responsable es contraria a las normas constitucionales anotadas, en razón a los fundamentos de orden constitucional expuestos en esta Sentencia, por medio de los cuales las entidades públicas, entre ellas la Administración Tributaria, también pueden interponer la demanda contencioso administrativa; empero, deben existir normas que reglamenten esa actuación, regulando en forma precisa los casos y supuestos en los cuales la Administración puede accionar con legitimación activa en el proceso contencioso administrativo, lo que significa que en casos como el presente, es posible que la

Administración pueda interponer la demanda, sin perjuicios de las reglas o los límites, que en el futuro, el legislador establezca.

Al tomar, el Tribunal Constitucional, como fundamento de su decisión, la legislación española y argentina, no ha considerado que el proceso contencioso administrativo en dichas legislaciones, se configura en función a la organización política y administrativa de un Estado Autónomo y Federal, respectivamente.

Con la Sentencia Constitucional analizada, el Tribunal Constitucional, ha facultado a la Administración Tributaria, sin excepciones, a interponer demandas contencioso administrativas en contra de las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General, desconsiderando la organización política administrativa del Estado Boliviano y la inaplicabilidad de la acción de lesividad a la impugnación de resoluciones administrativas que no emerjan de la misma Administración Tributaria, siendo causales posibles las previstas en la legislación tributaria peruana (dualidad de criterios, ausencia de unanimidad de votos, causales de nulidad), o la falta de criterio uniforme en las resoluciones de la Superintendencia, tal como en su momento, en relación a la legitimación activa para el recurso jerárquico, lo estableció el Decreto Supremo No. 27350 y antes el Decreto Supremo No.27241 en su Artículo 30 inciso e):

“Las Administraciones Tributarias podrán hacer uso del Recurso Jerárquico para impugnar resoluciones que pongan fin al Recurso de Alzada que fueran contrarias a otros precedentes pronunciados por las Superintendencias Regionales, o por la Superintendencia General o por Autos Supremos dictados bajo la vigencia del Código Tributario Boliviano. El precedente contradictorio deberá invocarse por la Administración Tributaria a tiempo de interponer el Recurso Jerárquico”.

En el numeral III.6, la Sentencia Constitucional 0090/2006, establece que:

Finalmente, por los fundamentos expuestos y los antecedentes y circunstancias señalados en el Fundamentos Jurídicos III.5, respecto al contexto jurisprudencial en torno a las normas del Código Tributario que fueron declaradas inconstitucionales por este Tribunal, corresponde precisar que la decisión adoptada en esta Sentencia bajo los entendimientos anotados no alterará el sistema de recursos impugnativos establecido por el nuevo Código Tributario.

Aunque efectivamente, el sistema recursivo administrativo o judicial de impugnación no se ha visto alterado por efectos de la Sentencia Constitucional analizada, es evidente que la abierta posibilidad de impugnación sin excepciones de las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General por parte de la Administración Tributaria, han tornado ineficaces los recursos administrativos de alzada y jerárquico.

En su numeral III.7 la Sentencia Constitucional 0090/2006 de manera conclusiva previa a la resolución, establece que:

III.7.Los fundamentos expuestos en esta Sentencia permiten concluir que la norma impugnada en la parte que establece que sólo puede acudir “el sujeto pasivo y/o el tercero responsable” a la vía contencioso administrativa resulta inconstitucional, por no ser compatible con los arts. 6.I, 16.IV, 117.I y 118.I.7^a de la CPE, y no así todo el párrafo impugnado, cuya inconstitucionalidad se denuncia; por cuanto, el trato desigualitario respecto de la Administración Tributaria en cuanto a la legitimación activa, ya no cabe en la actualidad, de conformidad con la nueva configuración del proceso contencioso administrativo, el cual ya no implica una mera vía de control de la legalidad de la actividad

administrativa, conforme estaba consagrado en el art. 131 y 147 del CTB, cuya inconstitucionalidad ya fue declarada por la SC 0009/2004, porque no se constituía, por su configuración, en una vía de impugnación directa y controversial.

La inconstitucionalidad que sustenta el Tribunal, se funda en los derechos, garantías y libertades de los que goza un ser humano en tanto derechos y garantías fundamentales de la persona. Los Artículos 117º y 118º Constitucionales, se refieren a la competencia de la Corte Suprema de Justicia para el conocimiento y resolución de las demandas contenciosas administrativas.

La nueva configuración del proceso contencioso administrativo, que refiere la Sentencia Constitucional, no observa que la legislación comparada en la que se funda responde a una determinada forma de organización política y administrativa distinta a la del Estado Boliviano.

III.5. VOTO DISIDENTE A LA SENTENCIA CONSTITUCIONAL 0090/2006

Los fundamentos jurídicos de la disidencia de 27 de noviembre de 2006 a la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre, establecen que:

“Además de lo expuesto, en cuanto a las consideraciones efectuadas en la SC 0090/2006, para justificar la legitimación de la administración tributaria para accionar el procedimiento contencioso administrativo, se debe manifestar que el análisis que se hace no es completo, ya que no se estudia la arquitectura de la gestión tributaria en Bolivia, la cual emerge de la Constitución Política del Estado, pues las normas del art. 85 de la CPE, establecen que el Poder Ejecutivo se ejerce por el Presidente de la República y los Ministros de Estado; de igual forma, el art. 96 atribución 6a de la Ley Fundamental dispone que le

corresponde al Presidente de la República “administrar las rentas nacionales...”.

De las normas glosadas, se extrae que el Poder Ejecutivo en Bolivia es único, y que la administración de las rentas, entre las que se incluyen los impuestos, debe necesariamente comprender también su recaudación; dicha labor, recaudación y administración, ha sido delegada al Ministro de Hacienda, y por mandato legal, no constitucional, se ha establecido que existan dos instancias, una de recaudación y otra de defensa de los derechos de las personas (el SIN y la Superintendencia Tributaria) por ello es que la SC 1466/2005-R, de 18 de noviembre, manifestó lo siguiente:

..., Para tal efecto, conforme establecen las normas previstas por el art. 3 de la Ley de Servicio de Impuestos Nacionales, el SIN tiene la función de administrar el sistema de impuestos, y el art. 132 del CTB establece que la Superintendencia Tributaria tiene por objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria. De lo que se infiere que el Ministerio de Hacienda ha delegado la gestión tributaria a dos órganos autárquicos de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera (arts. 2 de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales y 132 del CTB); así, de un lado; la administración, aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen lo que establece el Código Tributario Boliviano, a cargo del SIN; y de otro lado, la resolución de las reclamaciones que dichos actos generen, mediante el conocimiento y dilucidación de los recursos de alzada y jerárquico, a cargo de la Superintendencia Tributaria.

Se establece que tanto el SIN como la Superintendencia Tributaria ejercen funciones delegadas por el Ministerio de Hacienda; de un lado, porque es a éste al que le corresponde la ejecución de la política tributaria nacional; y de otro porque tanto el art. 2 de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, como el art. 132 del CTB establecen que funcionan bajo tuición del Ministerio de Hacienda”.

De lo anterior se establece que en entendimiento de la magistrado disidente, y a partir de las normas constitucionales y legales citadas, tanto el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) como la Superintendencia Tributaria Regional y General, en un Estado Unitario como el Boliviano, forman parte de una misma Administración Pública Central a cargo del Poder Ejecutivo Nacional a través del Ministerio de Hacienda.

A partir de este razonamiento, la legislación española y argentina analizada por la Sentencia Constitucional 0090/2006 y considerada como fundamento base de su resolución para el reconocimiento de legitimación activa a la Administración Tributaria, resulta inaplicable al tratarse de la legislación de un Estado Autonómico y Federal, respectivamente, que por disposición constitucional están dotados de una organización política y administrativa que difiere sustancialmente de la del Estado Unitario Boliviano.

En aquellos Estados, coexisten entidades públicas que forman parte de distintas administraciones territoriales. De allí que las entidades públicas tributarias de una Administración Tributaria local, Autonómica o Estadual, tengan legitimación activa para la interposición de demandas contenciosas administrativas en contra de las resoluciones administrativas de entidades públicas tributarias de la Administración Tributaria Nacional o Federal.

En sus fundamentos jurídicos, la disidencia, corrobora lo antes referido y reivindica el proceso contencioso administrativo como un medio jurisdiccional de protección del administrado frente a las actuaciones de la Administración, al señalar que:

“Al margen de ello, no se puede ignorar que el objeto del procedimiento administrativo de impugnación de los actos administrativos, es la protección de los derechos del administrado; empero, en estados constitucionalmente más complejos que el Boliviano, en los cuales la administración presenta múltiples formas constitucionales de manifestación, como autonomías, estados federales, y otras formas de estado, dentro de un gran estado, es evidente que existe confrontación de intereses de los micro con el macro Estado, supuesto en el cual es atendible reconocer la legitimación activa, también a las instituciones públicas para que defiendan los intereses legítimos de las autonomías, estados, etc.”.

Finalmente y de forma conclusiva y categórica, establece que no es inconstitucional que en un Estado Unitario Centralizado como el Boliviano, no le esté reconocida legitimación activa a la Administración Tributaria para accionar el proceso contencioso administrativo, al señalar que:

“Conforme lo anterior, y dado que en Bolivia no existe un Estado complejo, sino más bien uno fuertemente centralizado, en el cual la constitución reconoce un único administrador de la gestión de tributos, no es inconstitucional que no le este reconocida a la Administración Tributaria la posibilidad de accionar un proceso contencioso administrativo, pues su situación jurídica difiere totalmente de la del administrado, en consecuencia no se lesiona ni el derecho de acceso a la justicia ni el principio de igualdad, ya que la lesión de la igualdad emerge del trato discriminatorio a sujetos iguales; igualdad que no

existe entre el Estado y las personas particulares; por tanto, no es discriminatorio que el Servicio de Impuestos Nacionales no tenga acceso como ente activo del proceso contencioso administrativo previsto por la norma impugnada.

Particular atención, se le asigna a los denominados Gobiernos Municipales, que al constituir entes descentralizados territorialmente distintos de la Administración Tributaria Central, aún en un Estado Unitario Centralizado, puedan gozar de legitimación activa para incoar procesos contenciosos administrativos en contra de la Superintendencia Tributaria. La disidencia señala que:

“En ese razonamiento, correspondería también diferenciar la situación de los Gobiernos Municipales, pues al ser autonomías constitucionales, serían los únicos entes a los cuales se les podría reconocer legitimación activa para incoar proceso contencioso contra la Superintendencia Tributaria”.

CAPÍTULO IV

LEGISLACIÓN COMPARADA

En el presente capítulo, se efectuará una comparación legislativa de los procedimientos de revisión de los actos administrativos tributarios en sede administrativa y del proceso contencioso administrativo en materia tributaria en sede jurisdiccional, haciéndose énfasis en la legitimación activa para la interposición de la demanda contenciosa administrativa, objeto del presente trabajo de investigación.

IV.1. LA IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y EN SEDE JURISDICCIONAL EN ESPAÑA

IV.1.1. En sede administrativa

En España, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en su Disposición Adicional Quinta, expresamente dispone que los procedimientos administrativos en materia tributaria se regirán por la Ley General Tributaria y supletoriamente por las disposiciones de dicha Ley.

La revisión administrativa de los actos administrativos tributarios, se encuentra normada en la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de noviembre, que constituye el Código Tributario Español.

El Artículo 213 de la Ley General Tributaria española, establece que:

“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse..., mediante:

a. Los procedimientos especiales de revisión.

- b. El recurso de reposición.
- c. Las reclamaciones económico-administrativas”.

De los procedimientos especiales de revisión, previstos en el Artículo 216, a saber de: revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos; se infiere que los mismos únicamente son activados de oficio por la misma Administración Tributaria que emite el acto.

El Artículo 222, norma el objeto y naturaleza del recurso de reposición contra los actos dictados por la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económica administrativa: aplicación de tributos e imposición de sanciones (Artículo 226).

Este recurso es interpuesto por el sujeto pasivo de la relación tributaria, y por disposición del Artículo 225 numeral 1., será competente para su conocimiento y resolución, el órgano que dictó el acto recurrido.

El Artículo 226, dispone que, podrá reclamarse en vía económico administrativa, entre otras, en relación con las materias siguientes:

- a. La aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma.
- b. La aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado y la imposición de sanciones que se deriven de unos y otros.

Por disposición del Artículo 228, los órganos administrativos encargados de conocer y resolver las reclamaciones económico administrativas, son: el

Tribunal Económico Administrativo Central y los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales.

El Tribunal Económico Administrativo Central conocerá, en única instancia de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan, entre otras, en contra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; en única instancia, entre otras, en contra de los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de dicha Agencia Estatal. Asimismo, en segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales.

Estos últimos, tienen competencia, para el conocimiento y resolución, en única instancia, entre otras, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas, según cuantía determinada reglamentariamente.

En cada Comunidad Autónoma existe un Tribunal Económico Administrativo Regional, y en cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existe un Tribunal Económico Administrativo Local.

En cuanto a la legitimación activa, para la interposición de reclamaciones económicas administrativas, el Artículo 232, dispone que están legitimados:

“..., Los obligados tributarios y los sujetos infractores..., y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria”.

Así también dispone que no estarán legitimados para la interposición de reclamaciones económicas administrativas, entre otros:

“..., Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto”.

El Artículo 241, prevé que contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

En cuanto a la legitimación activa para la interposición del recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, el numeral 3 del Artículo 241, establece que:

“..., Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado.”.

Finalmente, el Artículo 249, prescribe, que las resoluciones que pongan fin a la vía económico administrativa serán susceptibles de recurso contencioso administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

En cuanto a la naturaleza jurídica y organización de los Tribunales Económico Administrativos, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en sus Artículos 29 y 30, establece que, el Presidente y

Vocales del Tribunal Económico Administrativo Central serán nombrados y separados por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda y tendrán la categoría de Director General y Subdirectores Generales de dicho Ministerio, respectivamente.

El Artículo 30, dispone que el Presidente y Vocales de los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales, serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda.

De lo anterior, se establece, que no obstante de su denominación de tribunales, no constituyen órganos jurisdiccionales, sino órganos administrativos que forman parte del Ministerio de Economía y Hacienda, tal como lo dispone el Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura básica del Ministerio de Economía y Hacienda, que en sus Artículos 3 y 7, establece que el Tribunal Económico Administrativo Central y los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales, dependen de la Secretaría General de Hacienda, sin perjuicio de su independencia funcional en la resolución de las reclamaciones económico administrativas.

En relación a la legitimación activa en los procedimientos de revisión vía administrativa, es pertinente precisar, que el recurso de reposición lo interpone el sujeto pasivo ante la misma autoridad administrativa tributaria que emitió el acto administrativo tributario emergente de la gestión de los tributos, y asimismo la reclamación económico administrativa ante los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales.

Sin embargo, en cuanto al recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, la legislación tributaria española, reconoce legitimación activa para la interposición del recurso a los sujetos pasivos y a la Administración Tributaria Central y Regional o autónoma que se encuentre afectada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional o Local.

Es pertinente precisar, que las entidades tributarias de la Administración Central General son jurídica y territorialmente distintas a las entidades de la Administración Regional Autónoma.

IV.1.2. En sede jurisdiccional

La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española, en su Artículo 1 en cuanto al ámbito de aplicación, dispone que los Juzgados y Tribunales del orden contencioso administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujetas al Derecho Administrativo, y al efecto clasifica a éstas en: Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas, Entidades que integran la Administración Local (ciudades con estatutos de autonomía), Entidades de Derecho Público que sean dependientes o estén vinculadas al Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales.

Según el Artículo 6, el orden jurisdiccional contencioso administrativo se halla integrado por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo, Juzgados Centrales de lo Contencioso Administrativo, Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional y Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

A su vez, el Artículo 10, establece que las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación a los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico administrativa, y las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central en materia de tributos cedidos.

El Artículo 11, establece que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional conocerá en única instancia de los actos de naturaleza económico administrativo dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico Administrativo Central, con excepción de las resoluciones en materia de tributos cedidos dictadas por éste.

Por disposición del Artículo 12. la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo conocerá en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con los recursos de revisión contra sentencia firmes dictadas por las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo.

En cuanto a la legitimación activa para la interposición de los recursos ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Artículo 19 expresamente dispone que:

“1. Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

- a. Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo.
- b. Las corporaciones, asociaciones, sindicatos y grupos y entidades a que se refiere el artículo 18 que resulten afectados o estén legalmente habilitados para la defensa de los derechos e intereses legítimos colectivos.
- c. La Administración del Estado, cuando ostente un derecho o interés legítimo, para impugnar los actos y disposiciones de la Administración de las Comunidades Autónomas y de los Organismos públicos vinculados a éstas, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local, y los de cualquier otra entidad pública no sometida a su fiscalización.
- d. La Administración de las Comunidades Autónomas, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía,

emanados de la Administración del Estado y de cualquier otra Administración u Organismo público, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local.

- e. Las Entidades locales territoriales, para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los de Organismos públicos con personalidad jurídica propia vinculados a una y otras o los de otras Entidades locales.
- f. El Ministerio Fiscal para intervenir en los procesos que determine la Ley.
- g. Las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones públicas para impugnar los actos o disposiciones que afecten al ámbito de sus fines.

2. La Administración autora de un acto está legitimada para impugnarlo ante este orden jurisdiccional, previa su declaración de lesividad para el interés público en los términos establecidos por la Ley”.

De lo anterior, se establece que la legislación administrativa española, reconoce legitimación activa a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y a las entidades de las Administraciones jurídica y territorialmente distintas que caracterizan la organización política y administrativa del Estado Español Autónomo, de allí que el Artículo 20, establezca que no pueden interponer recurso contencioso administrativo contra la actividad de una Administración Pública, los órganos de la misma y los miembros de sus órganos colegiados, salvo que una ley lo autorice expresamente, como asimismo las entidades de Derecho Público que sean dependientes o estén vinculadas al Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, respecto de la actividad de la Administración de la que dependan.

El profesor Manuel Morón Palomino, en su estudio sobre aproximación al régimen de las partes en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa española, respecto de los litigios entre administraciones según lo establece el Artículo 19, y refiriéndose al inciso c) señala que: “ Aquí el derecho o interés fundante de la legitimación se determina por la vulneración de la norma sobre reparto de competencias establecido y desarrollado pormenorizadamente en los artículos 148 y 149 de la Constitución; infracción que pueda haberse cometido por alguna Comunidad Autónoma o por cualquier organismo de lo señalados en el precepto...”⁴⁶.

Seguidamente, comentando el inciso d) refiere que: “La norma, en lo esencial, viene a coincidir con la del anterior apartado, salvo en lo relativo a la índole de las legitimaciones y al supuesto autorizante del ejercicio de la pretensión. En cuanto a la índole de las legitimaciones es de observar que éstas aparecen invertidas en su posicionamiento, es decir, se confiere la legitimación activa a la Administración de las Comunidades Autónomas y la pasiva al Estado y demás organismos públicos expresamente mencionados”⁴⁷.

Finalmente, respecto del inciso e), señala que: “Aquí también nos encontramos en la hipótesis de la interferencia competencial. Consecuentemente, la reflexión formulada en torno a los dos apartados anteriores del precepto, *mutatis mutandis*, puede ser aplicable ahora”⁴⁸.

El Artículo 21, expresamente, considera parte demandada a las Administraciones Públicas.

Al respecto, Francisco Ruiz Risueño, sostiene que: “La legitimación pasiva o para ser parte demandada en el proceso corresponde necesariamente a una

⁴⁶ MORÓN PALOMINO, Manuel. Aproximación al Régimen de las Partes en la Nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Obra colectiva La Nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y Aplicación Práctica de la Ley 29/1998. Editorial Colex, Madrid, 1999., pág.266.

⁴⁷ MORON PALOMINO, Manuel. Ob. Cit., pág.266.

⁴⁸ MORON PALOMINO, Manuel. Ob. Cit., pág.266.

Administración Pública, por cuanto que la actuación de las mismas constituye el objeto y razón de ser del proceso contencioso-administrativo. Sin actuación administrativa sujeta al Derecho Administrativo no hay proceso posible. Por ello, y de modo general, la Ley (art.21.1.a) considera parte demandada a las Administraciones Públicas o cualesquiera de los Organismos mencionados en el art.1.3. de esta Ley contra cuya actividad se dirija el recurso”⁴⁹

Finalmente, el Artículo 43, dispone que cuando la Administración autora de algún acto pretenda demanda su anulación ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, deberá previamente declararlo lesivo al interés público.

IV.2. LA IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y EN SEDE JURISDICCIONAL EN ARGENTINA

IV.2.1. En sede administrativa

La Ley Nº 11.683 de 13 de julio de 1978 de Procedimientos Fiscales (Código Tributario Argentino), texto ordenado por Decreto 821/98, en su Artículo 76 dispone que contra las resoluciones de la Dirección General Impositiva que impongan sanciones o determinen tributos y contra las resoluciones de la Dirección General de Aduanas con relación a los derechos, gravámenes y sanciones que aplique, dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, los infractores o responsables (sujetos pasivos) podrán interponer, opcionalmente, el recurso de reconsideración para ante el superior de la autoridad que dictó el acto recurrido, ó el recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por disposición de los Artículos 145, 146 y 147, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene su sede en la Capital Federal y podrá constituirse mediante

⁴⁹ RUIZ RISUEÑO, Francisco. El Proceso Contencioso-Administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Editorial Colex, 4.a Edición actualizada. Madrid, 2000, pág.193.

delegaciones fijas y móviles, que el Poder Ejecutivo Nacional establezca en los lugares de la República que estime convenientes.

Está constituido por Vocales, se divide en Salas con competencia en materia impositiva y aduanera, y su Presidente es designado de entre los Vocales, designados a su vez por el Poder Ejecutivo Nacional.

El Artículo 192, establece que contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, los responsables o infractores (sujetos pasivos) podrán interponer el recurso de revisión y apelación limitada para ante la Cámara Nacional Competente.

Por su parte, el Artículo 193, señala que la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, deberán apelar las sentencia desfavorables que afecten al fisco, debiendo la apelación ser firmada por el Subsecretario de Política Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, por delegación ministerial, e inmediata elevación de informe fundado a la Subsecretaría, quién podrá decidir el desistimiento de la apelación interpuesta.

De lo anterior se establece, que en la legislación tributaria argentina, la revisión de los actos administrativos tributarios en sede administrativa, son interpuestos por los sujetos pasivos de la relación tributaria (obligados e infractores) y excepcionalmente se reconoce la legitimación activa de la Administración Tributaria para la interposición del recurso de apelación contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación.

En sede administrativa, la legitimación activa corresponde a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria ante la misma Administración Tributaria y ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que forma parte de la Administración Pública Nacional a través del Poder Ejecutivo Nacional.

IV.2.2. En sede jurisdiccional

La Ley 12.008 del Proceso Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, vigente desde el 1 de junio de 1999, en su Artículo 2º establece que la competencia contencioso administrativa, entre otras, comprende las controversias que tengan por objeto las impugnaciones que se deduzcan contra las resoluciones emanadas del Tribunal de Cuentas, del Tribunal Fiscal y de cualquier otro Tribunal de la Administración Pública.

En cuanto a la legitimación activa par la interposición de demanda contencioso administrativa, el Artículo 13º expresamente señala que:

“..., Está legitimada para deducir las pretensiones previstas en el presente Código, toda persona que invoque una lesión, afectación o desconocimiento de sus derechos o intereses tutelados por el ordenamiento jurídico”.

De lo anterior, resulta que, la legitimación activa para la impugnación judicial de resoluciones tributarias emanadas del Tribunal Fiscal de la Nación, le corresponde a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, y previo pago, según lo dispone el Artículo 19º.

Según lo dispone el Artículos 58º, las sentencias del Juez de lo Contencioso, serán apelables para ante la Cámara de Apelaciones.

Por su parte, la Ley Nº 189 Código Contencioso Administrativo y Tributario (CCAyT) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de 22 de junio de 1999, en su Artículo 9º establece es condición de ejercicio de la acción contencioso administrativa en materia impositiva, cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones.

En su Título IX, Artículo 287º, señala que en las causas donde la autoridad administrativa sea parte actora no son de aplicación los Artículos 270º incisos 3), 4) y 5); 272, 273, 274, 275, 276, 278, 282, incisos 1) y 10).

A fin de identificar específicamente las causas en las que la autoridad administrativa ejerce legitimación activa para la interposición del proceso contencioso administrativo, recurrimos a la Resolución Consejo de la Magistratura N° 460/2000, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento Provisorio para la iniciación y asignación de expedientes en el fuero Contencioso Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que en su Artículo 3 inciso F, reglamentando el Título IX, Artículo 287º del Código Contencioso Administrativo y Tributario, de manera expresa señala las causas donde la autoridad administrativa sea parte actora:

“F Causas donde la autoridad administrativa sea parte actora (Título IX CCAyT).

1. Expropiaciones.
2. Cobro aranceles hospitalarios.
3. Reivindicación.
4. Desalojo.
5. Otros.”.

Como se puede advertir, la materia impositiva, no es objeto de las causas donde la autoridad administrativa sea parte actora, confirmándose la legitimación activa de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición de la demanda contencioso administrativa tributaria.

IV.3. LA IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y EN SEDE JURISDICCIONAL EN PERÚ

IV.3.1. En sede administrativa

El Decreto Legislativo 816, de 21 de abril de 1996, Código Tributario Peruano, establece que son órganos de resolución en materia tributaria, el Tribunal Fiscal, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), los Gobiernos Locales (municipales) y otros que la ley señale.

Por disposición de los Artículos 124^o y 132^o, las etapas del Procedimiento Contencioso Tributario, son la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, ejerciendo legitimación activa los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

El Artículo 98, señala que el Tribunal Fiscal está conformado por la Presidencia, la Sala Plena, la Vocalía Administrativa y las Salas especializadas en materia tributaria y aduanera. El nombramiento del Presidente, del Vocal Administrativo y demás Vocales del Tribunal Fiscal está a cargo del Presidente de la República mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas.

De lo anterior, se establece que la revisión en vía administrativa se activa a partir de la legitimación activa de los obligados tributarios o sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ante órganos administrativos dependientes de la Administración Pública Central a través del Ministerio de Economía y Finanzas.

IV.3.2. En sede jurisdiccional

El Artículo 157^o del Código Tributario Peruano, establece que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa y podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo y la demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, y expresamente niega legitimación activa a la Administración Tributaria, al disponer que:

“...La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que:

- a) Exista dualidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar, aun cuando se refiera a un contribuyente distinto; o,
- b) La resolución del Tribunal Fiscal no se haya emitido por unanimidad de los votos en la Sala correspondiente; o,
- c) La resolución del Tribunal Fiscal incurra en una de las causales de nulidad previstas en el artículo 10º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Tratándose de la SUNAT requerirá, adicionalmente, autorización previa del Ministro de Economía y Finanzas para interponer la demanda contencioso administrativa a que hubiera lugar.

Por decreto supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se procederá a reglamentar lo señalado en los dos párrafos precedentes”.

IV.4. LA IMPUGNACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y EN SEDE JURISDICCIONAL EN MÉXICO

IV.4.1. En sede administrativa

El Código Fiscal de la Federación (Código Tributario Mexicano), vigente desde el 1 de enero de 1983, en sus Artículos 116 y 120, establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación ante la autoridad fiscal que emitió el acto, que será optativo para el sujeto pasivo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV.4.2. En sede jurisdiccional

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de 26 de abril de 2007, en sus Artículos 1 y 2, establece que el Tribunal, es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y se integra por la Sala Superior, las Salas Regionales y la Junta de Gobierno y Administración.

El Artículo 4, dispone que el Presidente de la República, con la aprobación de la Cámara de Senadores, nombrará a los Magistrados del Tribunal Federal.

Por su parte el Artículo 14, establece que el Tribunal Federal, conocerá de los juicios que se promuevan, entre otras, en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo de 1 de diciembre de 2005, en su Artículo 1º, prescribe, que los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de dicha Ley, siendo parte en el juicio contencioso administrativo el demandante y los demandados, entre otros, la autoridad que dictó la resolución impugnada.

En la legislación mexicana, la legitimación activa para la interposición del proceso contencioso administrativo en materia tributaria, la ejerce el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

CONCLUSIONES

En el presente apartado, se abordarán las conclusiones emergentes del trabajo de investigación en relación a la problemática planteada y la hipótesis formulada.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS

De la revisión del sistema recursivo administrativo consignado en el Decreto Supremo No.09298 de 2 de julio de 1970 Código Tributario, pasando por el previsto en la Ley No.1340 de 28 de mayo de 1992 Código Tributario y hasta el establecido en la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano vigente desde el 4 de noviembre de 2003, se establece que la legislación tributaria nacional, ha reconocido legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición de los recursos administrativos contra los actos de la Administración Tributaria Central.

Con la promulgación del Decreto Supremo No.27241 de 14 de noviembre de 2003 Reglamento de Procedimientos de los Recursos Administrativos ante la Superintendencia Tributaria previstos en los Artículos 132º y 146º de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano y luego de veintitrés años de la promulgación del Código Tributario de 1970; excepcionalmente se le reconoce legitimación activa a la Administración Tributaria Central para la interposición del Recurso Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General contra las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria Regional que fueran contrarias a otros precedentes administrativos o judiciales.

Con la promulgación de la Ley No.3092 de 7 de julio de 2005 y hasta la fecha, y desconsiderando la excepcionalidad en que la Administración

Tributaria pudiera ejercer legitimación activa limitada para la interposición del recurso jerárquico; al incorporar el Artículo 219º inciso a) al texto de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, se le reconoce a la Administración Tributaria Central legitimación activa ilimitada para la interposición del recurso jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General.

La Ley 58/2003 General Tributaria española de 17 de noviembre, (y no así la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, inaplicable en materia tributaria) reconoce legitimación activa a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición del recurso de reposición ante la misma autoridad administrativa tributaria que dictó el acto recurrido y seguidamente contra las resoluciones administrativas de la entidad tributaria, puede interponer la reclamación económico administrativa ante los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales que constituyen órganos administrativos del Ministerio de Economía y Hacienda dependientes de la Secretaría General de Hacienda.

Las resoluciones administrativas de los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales, pueden ser recurridos de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central por los sujetos pasivos como por la Administración Tributaria Central, Regional o Autónoma que se encuentre afectada por la resolución del Tribunal inferior.

El que la Administración Tributaria Regional o Autónoma, pueda impugnar las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Local y que la Administración Tributaria Central pueda impugnar las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos Locales y Regionales, es una situación que emerge de la propia organización política y administrativa del Estado autonómico español, en el que las Administraciones Tributarias Central, Regional y Local, son jurídica y territorialmente distintas.

Si bien, los Tribunales Económico Administrativos españoles dependen del Poder Ejecutivo Central Nacional, es necesario precisar que dichos tribunales están situados en circunscripciones territoriales autónomas que responden a la forma de organización específica de dicho Estado.

La Ley N° 11.683 de 13 de julio de 1978 de Procedimientos Fiscales (Código Tributario Argentino), reconoce legitimación activa a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición de los recursos administrativos en sede administrativa tributaria seguida del recurso de reconsideración ante el superior jerárquico y opcionalmente del recurso administrativo de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que forma parte del Poder Ejecutivo Nacional, como agotamiento previo de la vía administrativa, para la impugnación judicial a través del proceso contencioso administrativo tributario.

El Decreto Legislativo 816, de 21 de abril de 1996, Código Tributario Peruano, reconoce legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos u obligados tributarios para la interposición de los recursos de revisión en vía administrativa tributaria ante órganos que dependen del Ministerio de Economía y Finanzas del Poder Ejecutivo Nacional.

En el Estado Federal Mexicano, el Código Fiscal de la Federación (Código Tributario Mexicano), vigente desde el 1 de enero de 1983, reconoce legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos para la interposición del recurso de revocación ante la autoridad fiscal tributaria que emitió el acto u opcionalmente incoar proceso contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

RECURSOS JURISDICCIONALES

En cuanto al sistema recursivo jurisdiccional, se establece que desde la promulgación del Decreto Supremo No.09298 de 2 de julio de 1970 Código

Tributario, pasando por la Ley No.1340 de 28 de mayo de 1992 Código Tributario, y hasta la promulgación de la Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993, se reconoce legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición del proceso contencioso tributario ante el Tribunal Fiscal en primera y segunda instancia y ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en recurso de nulidad o casación.

A partir de las modificaciones que introducidas en la Ley No.1340 de 28 de mayo de 1992 Código Tributario, por la Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993, y la consiguiente eliminación del Tribunal Fiscal, se le sigue reconociendo legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición del proceso contencioso tributario ante los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial.

A partir del 4 de noviembre de 2003, fecha de vigencia efectiva de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano y hasta la Sentencia Constitucional 0009/2004 de 28 de enero que declara la inconstitucionalidad del proceso contencioso administrativo en materia tributaria, y no obstante la eliminación del proceso contencioso tributario, se le sigue reconociendo legitimación activa exclusiva a los sujetos de la relación jurídica tributaria para la impugnación judicial de los actos administrativos tributarios, al reconocerle expresamente legitimación activa para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo Tributario ante la Corte Suprema de Justicia en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General.

A partir de 2 de agosto de 2005, y por efectos de las Sentencias Constitucionales 0018/2004 de 2 de marzo y 0076/2004 de 16 de julio que restituyen el proceso contencioso tributario y su procedimiento y hasta la fecha, se le sigue reconociendo legitimación activa exclusiva a los sujetos

pasivos de la relación jurídica tributaria para la impugnación judicial de los actos administrativos tributarios mediante el proceso contencioso tributario ante los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial, y opcionalmente mediante el proceso contencioso administrativo ante la Corte Suprema de Justicia contra las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, en aplicación de la Ley No.2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002, en tanto resoluciones dictadas por una entidad que forma parte del Poder Ejecutivo Nacional.

A partir de los efectos de la exhortativa Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre y hasta la fecha, y dejando de lado los antecedentes jurídicos desde 1970 respecto de la legitimación activa exclusiva de los sujetos pasivos para la impugnación jurisdiccional de los actos administrativos tributarios; se le reconoce legitimación activa ilimitada a la Administración Tributaria Central para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo ante la Corte Suprema de Justicia en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General que forma parte del Poder Ejecutivo Nacional, desconociendo su calidad de órgano parte de este último como asimismo la de la Administración Tributaria Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Aduana Nacional (AN) a través del Ministerio de Hacienda.

No obstante de reconocerse legitimación activa limitada en determinados casos y supuestos, los efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006 transforman la excepción de legitimación activa limitada en una regla de legitimación activa ilimitada a favor de la Administración Tributaria Central para la impugnación de la generalidad de resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General que resuelvan los recursos jerárquicos.

En relación a los fundamentos jurídicos de la Sentencia Constitucional 0090/2006, se establece, que el fallo judicial, al tomar como sustento la

legitimación activa en las legislaciones española y argentina, no ha tomado en cuenta que se trata de legislaciones y de elaboraciones doctrinales de Estados cuya organización política y administrativa es distinta a la del Estado Unitario Boliviano.

El Tribunal Constitucional, ha desconsiderado, que en el Estado Español Autónomo y en el Estado Federal Argentino, coexisten, administraciones públicas nacionales, autónomas, locales y municipales, jurídica y territorialmente distintas, entre las que resulta legalmente posible la impugnación de actos administrativos tributarios en sede jurisdiccional por entidades públicas de administraciones distintas a las que emitieron los actos impugnados.

En consecuencia, la legislación administrativa tributaria española, reconoce legitimación activa a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y a las entidades de las Administraciones que sean jurídica y territorialmente distintas.

El Tribunal Constitucional, interpreta que la legislación española, asegura que nadie pueda verse privado del acceso a la justicia, pudiendo la Administración autora de un acto impugnar el mismo ante la jurisdicción contencioso administrativa, previa declaración de lesividad para el interés público.

Sobre este particular, cabe señalar, que la acción de lesividad se incoa por la misma entidad pública que ha emitido el acto administrativo que se considera lesivo, que por el principio de estabilidad o irrevocabilidad del acto que produce derechos subjetivos, no puede revocar o dejar sin efecto de manera unilateral en sede administrativa, debiendo hacerlo el órgano jurisdiccional competente, y previa declaratoria de lesividad económica o jurídica (violación de una norma legal, falta de competencia, falta de requisitos de validez y existencia).

El Tribunal Constitucional, toma como fundamento, una situación jurídica distinta a la que se configura cuando se le reconoce legitimación activa a una determinada entidad pública para impugnar los actos administrativos de otra entidad, y dentro de una determinada organización política y administrativa, autonómica o federal, distinta al estado unitario nacional.

La Sentencia Constitucional 0090/2006, por sus efectos, genera y reconoce legitimación activa ilimitada a favor de la Administración Tributaria Central para la interposición de demanda contencioso administrativa en contra de las resoluciones de la superintendencia tributaria general; y lo hace a partir de un instituto (acción de lesividad) que constituye una excepción a la regla general de legitimación pasiva de la administración.

Además, no considera, que la norma de legitimación activa en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria sometida a proceso control de constitucionalidad del cual emerge la sentencia constitucional 0090/20060, es aplicable a la impugnación de resoluciones administrativas de la superintendencia tributaria general, y no a la impugnación de los actos administrativos por parte de la misma entidad pública que los produce, como ocurre en la acción de lesividad.

En suma, el Tribunal Constitucional Boliviano, a través de la sentencia constitucional 0090/2006, reconoce legitimación activa ilimitada a la Administración Tributaria Central, a partir del análisis de legislaciones extranjeras que responden a una organización política administrativa propia de lo estados que las producen y distinta a la del Estado Boliviano; no considera que en la acción de lesividad la legitimación activa de la administración constituye la excepción a la regla general de legitimación pasiva de la administración en el proceso contencioso administrativo; desconsidera que el acto administrativo impugnado en la acción de lesividad

es un acto propio de la misma entidad que incoa el proceso de lesividad, y distinto al acto de la Superintendencia Tributaria General que se impugna en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria cuya legitimación activa ha sido sometida a proceso de control de constitucionalidad del cual emana la precitada sentencia constitucional.

El Proceso Contencioso Administrativo es el género, y el contenido tributario, es la especie, de allí que en España, la norma legal que regula el procedimiento de dicho proceso en materia tributaria, sea precisamente la Ley 29/1998 de 13 de julio de la jurisdicción contencioso-administrativa, y así en la legislación argentina, sea la Ley Nº189 Código Contencioso Administrativo y Tributario (CCAyT) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de 22 de junio de 1999, que norman un juicio de hecho contradictorio entre las partes.

En entendimiento del Tribunal Constitucional, el Proceso Contencioso Administrativo es una vía de puro derecho en única instancia de control de legalidad del acto administrativo tributario, en tanto que el Proceso Contencioso Tributario es un proceso de hecho en una vía de impugnación directa y alternativa a los Procedimientos Administrativos Tributarios que tiene su fundamento en el derecho de contradicción del contribuyente, a ser oído en igualdad de condiciones, a defenderse, alegar, probar e interponer los recursos que la ley procesal prevea.

Sin embargo, este razonamiento conclusivo, emerge del particular modo de cómo en nuestro país hemos asimilado y normado el procedimiento del proceso contencioso administrativo como proceso de puro derecho en única instancia ante la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Diferenciando dicho proceso del procedimiento del proceso contencioso tributario, que a partir del Código Tributario de 1970 y hasta antes de la

promulgación de la Ley No.1455 de Organización Judicial y la eliminación del Tribunal Fiscal, se dotaba únicamente de una vía de revisión jurisdiccional judicial al igual que el actual procedimiento del proceso contencioso administrativo en materia tributaria y administrativa en general.

Situación que luego cambió al tramitarse ante los órganos jurisdiccionales judiciales en primera y segunda instancia y recurso de casación o nulidad ante la Sala Social y Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

El procedimiento del proceso contencioso tributario actual, antes de ser una vía directa de impugnación judicial, era una vía única de revisión jurisdiccional, luego de agotada la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal.

Este razonamiento, además, no consulta la legislación comparada, ya que como se tiene precisado líneas arriba, en argentina y España, la legislación de la jurisdicción contencioso administrativa es aplicable a los actos administrativos en general y a los actos administrativos tributarios en particular, sin diferenciación procedimental alguna en los procesos que se caracterizan por ser procesos de hecho sujeto a períodos de prueba, alegatos y recursos.

Respecto de la legislación argentina, el Tribunal Constitucional, toma como base la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, que por disposición expresa de la Ley 11.683 de Procedimientos Fiscales (Código Tributario Argentino) texto ordenado en 1978 y promulgada mediante Decreto 821 de 13 de julio de 1998, no resulta aplicable a la impugnación de los actos administrativos tributarios.

Asimismo, y tal como lo hace de la legislación española, toma de la argentina, como fundamento de su decisión, la acción de lesividad para la impugnación del acto lesivo en sede jurisdiccional, que como se señaló

antes, configura un escenario distinto a aquél en que se reconoce legitimación activa a una determinada entidad pública para impugnar los actos administrativos tributarios de otra entidad.

En el escenario de la acción de lesividad, en cambio, se trata de actos que han sido producidos por la misma entidad pública que recurre a la jurisdicción contencioso administrativa a objeto de su anulación por el interés público.

De la legislación comparada, se concluye, que la legislación argentina reconoce legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la impugnación judicial de las resoluciones administrativas tributarias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación,

Excepcionalmente, se le reconoce a la Administración Tributaria Federal la facultad para la interposición del recurso de apelación contra las sentencias desfavorables del Tribunal Fiscal de la Nación, debiendo aquella ser firmada por el Subsecretario de Política Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, por delegación ministerial, e inmediata elevación de informe fundado a la Subsecretaría, quién podrá decidir el desistimiento de la apelación interpuesta.

Desde el punto de vista jurídico y material, el recurso de apelación al que se hace referencia, difiere sustancialmente del proceso judicial contencioso administrativo tributario en el que la legitimación activa está conferida a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Si bien el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, reconoce la posibilidad de que la Administración Pública pueda actuar como demandante, resulta que ello únicamente es posible en materia administrativa no tributaria, tratándose de expropiaciones, cobro de aranceles hospitalarios, reivindicación, desalojo, y así lo tiene dispuesto expresamente la Resolución Consejo de la Magistratura N°

460/2000 de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento Provisorio del fuero Contencioso Administrativo.

La legislación peruana, expresamente niega legitimación activa a la Administración Tributaria, reconociendo legitimación activa para la interposición del proceso contencioso administrativo en materia tributaria a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, y excepcionalmente a aquella, previo cumplimiento de determinados requisitos administrativos.

No obstante, la excepcionalidad de dicha legitimación activa en la legislación peruana que el Tribunal Constitucional toma como fundamento de su decisión; por efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006, actualmente la Administración Tributaria Central goza de legitimación activa ilimitada para la impugnación de todas las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, tornado ineficaces las resoluciones administrativas que resuelven favorablemente los recursos de alzada interpuestos por los sujetos pasivos y por ende ineficaz el procedimiento administrativo de los recursos administrativos en materia tributaria.

De lo anterior, se establece que, las conclusiones del Tribunal Constitucional, respecto de la legitimación activa en sentido amplio y no sólo respecto del administrado o contribuyente, resultan insuficientes y eventualmente equívocas.

En cuanto a la legislación mexicana, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de 26 de abril de 2007 y la Ley Federal de Procedimiento Administrativo de 1 de diciembre de 2005, reconocen legitimación activa a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición del proceso contencioso administrativo en materia tributaria.

El Estado mexicano, al igual que en el Estado federal argentino y el español autonómico, también está dotado de entidades que forman parte de

administraciones públicas jurídica y territorialmente distintas, de allí que en ese orden, las entidades tributarias de una determinada administración puedan impugnar los actos administrativos tributarios de otra entidad tributaria dependiente de una administración territorialmente distinta.

CONSIDERACIONES FINALES

De las conclusiones formuladas, se establece, que en observancia a la naturaleza jurídica de los recursos administrativos concebidos en la doctrina, en nuestra tradición jurídica administrativa procesal y en el derecho comparado, como medios legales de defensa del administrado respecto de las actuaciones indebidas de la Administración Pública, no corresponde que la Administración Tributaria Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Aduana Nacional (AN) en sus ámbitos territoriales regionales desconcentrados, gocen de legitimación activa para la impugnación de las resoluciones administrativas de las Superintendencias Tributarias Regionales mediante el recurso jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General, considerando además que ambas Superintendencias al igual que la Administración Tributaria Central forman parte de la misma Administración Pública Central a través del Ministerio de Hacienda dependiente del Poder Ejecutivo Nacional en un Estado Unitario como el nuestro en el que no coexisten administraciones jurídica y territorialmente distintas como en el caso de los Estados Autonomo español y Federales argentino y mexicano.

Asimismo, por la legislación española, argentina, mexicana y peruana, comparada, la Administración Tributaria Central integrada por el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, no debe gozar de legitimación activa para la interposición de demanda contencioso administrativa contra las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, sea ante la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o ante los

órganos jurisdiccionales judiciales en primera y segunda instancia, a partir de una eventual modificación del procedimiento de dicho proceso; toda vez que la Administración Tributaria Central y la Superintendencia Tributaria General forman parte del mismo Poder Ejecutivo Central a través del Ministerio de Hacienda y no constituyen administraciones jurídica y territorialmente distintas como las que coexisten en los estados autonómicos y federales.

Se concluye equívoca la exhortación del Tribunal Constitucional, para la promulgación de una Ley que establezca los presupuestos en los que la Administración Tributaria interponga demanda contencioso administrativa en materia tributaria en contra de las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria General, al haber fundado su exhortación en el inaplicable instituto de “acción de lesividad”, que además por ser emergente de un acto administrativo discrecional de declaratoria de lesividad al interés público no puede ser normada mediante el establecimiento de casos y presupuestos específicos.

La expresa legitimación activa ilimitada de la Administración Tributaria prevista en la Ley No.3092 para la interposición del recurso jerárquico contra las resoluciones de las Superintendencias Tributarias Regionales, y la legitimación activa ilimitada emergente de los efectos de la Sentencia Constitucional 0090/2006 para la interposición de demanda contencioso administrativa en materia tributaria contra las resoluciones de la Superintendencia Tributaria General, han tornado ineficaces las resoluciones administrativas de la Superintendencia Tributaria favorables a las pretensiones de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, lo cual no solo contraría la finalidad de la creación de esta entidad administrativa especializada sino el principio jurídico formal de eficacia del procedimiento administrativo que impone reglas de celeridad y economía procesal en la resolución de los recursos administrativos.

EI SISTEMA RECURSIVO EN EL PROYECTO DE LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA Y TRIBUTARIA

No obstante que la Sentencia Constitucional 0076/2004 exhortó al Poder Legislativo la promulgación de un procedimiento del proceso contencioso tributario; el Poder Legislativo, mediante Ley No.3092 de 7 de julio de 2005, encomendó al Poder Judicial la elaboración de un proyecto de ley del procedimiento contencioso administrativo que responda a los principios constitucionales de separación de poderes, debido proceso, presunción de inocencia y tutela judicial efectiva.

En cumplimiento del Artículo 2 de la Ley No.3092 del 7 de julio de 2005, la Corte Suprema de Justicia, elaboró el Proyecto de Ley 378/2005-06 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y Tributaria, y que hasta la fecha se encuentra en el Poder Legislativo para su consideración,

El proyecto, reconoce y mantiene la vía administrativa ante la Superintendencia Tributaria mediante los Recursos de Alzada y Jerárquico, previstos en la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano, y crea, subsiguientemente, a favor de los contribuyentes y terceros responsables, la vía jurisdiccional judicial mediante el Proceso Contencioso Administrativo Tributario.

La denominación del proceso, confirma la afirmación en sentido que el proceso contencioso administrativo es el género y el contenido tributario, es la especie, ya que además, cabe referir, que dicho proceso, en el alcance del proyecto, es aplicable a la actividad administrativa en general.

En razón de la cuantía y por demandas contenciosas administrativas tributarias hasta 4.000.000.00 de Unidades de Fomento a la Vivienda UFV's,

en primera instancia ante las Salas de lo Contencioso Administrativo de las Cortes Superiores de Distrito seguidas de un Recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia; y por cuantías superiores a 4.000.000.00 de UFV's en única instancia ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

Tratándose de demandas hasta 4.000.000.00 de UFV's, el proyecto le reconoce al contribuyente una instancia y un recurso de casación, ante la Corte Superior de Distrito y la Corte Suprema de Justicia, respectivamente, con lo cual, se cumpliría el principio del debido proceso en su componente de primera y segunda instancia.

Sin embargo, tratándose de demandas con cuantía superior a 4.000.000.00 de UFV's, el contribuyente se encontraría en la misma situación fáctica del derogado proceso de puro derecho Contencioso Administrativo en materia tributaria de única instancia ante la Corte Suprema de Justicia previsto en la Ley No.2492, con la única diferencia, que sería de conocimiento de una Sala especializada y no así de la Sala Plena, con lo cual se seguiría inobservando la *ratio decidendi* de la Sentencia Constitucional 0009/2004 y la exhortación de la misma Ley No.3092.

El Proyecto que constituiría el nuevo Código Procesal Administrativo Boliviano, pretende la creación de una jurisdicción contencioso administrativa única para el juzgamiento de toda la actividad administrativa del Estado, incluida la actividad tributaria.

BASES PARA LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA PROPUESTA

Tomando como base, los elementos del proyecto de ley de la jurisdicción contencioso administrativo, en lo que respecta a la actividad administrativa tributaria, a continuación se señalan algunas bases de lo que sería la nueva jurisdicción contencioso tributaria dentro de la jurisdicción contencioso administrativa Boliviana.

En el Estado Unitario Boliviano actual en el que la Administración Tributaria Central y la Superintendencia Tributaria forman parte integrante del Ministerio de Hacienda dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, y considerando la permanencia de dicha Superintendencia y del vigente procedimiento del proceso contencioso tributario, se propone, conferir legitimación activa exclusiva a favor de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición de los recursos administrativos de alzada y jerárquico, como agotamiento previo para la interposición del proceso contencioso administrativo tributario en sede jurisdiccional judicial, eliminando la legitimación activa de la Administración Tributaria Central para la interposición del recurso jerárquico ante la Superintendencia Tributaria General.

Reconocer legitimación activa exclusiva a los sujetos pasivos y a las entidades municipales, para la interposición del proceso contencioso administrativo tributario ante órganos jurisdiccionales judiciales. Para lo cual, se propone la creación de tribunales de lo contencioso administrativo tributario en cada Distrito Judicial, integrados por tres jueces con especialidad en materia administrativa y tributaria y asistidos de un perito tributario permanente.

Establecer que las sentencias de los tribunales administrativos tributarios, sean apelables, sin recurso ulterior, ante las Salas de lo contencioso administrativo tributario creadas en cada Distrito Judicial.

Con este procedimiento se cumpliría con los principios jurídicos y constitucionales del debido proceso en sus componentes de doble instancia: administrativa y jurisdiccional, y primera y segunda instancia en esta última, sobre la base del procedimiento del proceso contencioso tributario previsto en la abrogada Ley No.1340 Código Tributario aplicable vigente por efectos de las Sentencias Constitucionales 0018/2004 y 0076/2004, y en cumplimiento además de la exhortación de este fallo constitucional.

De configurarse un eventual Estado Autónomo Boliviano, se propone, la eliminación de la Superintendencia Tributaria General y la permanencia de las Superintendencias Tributarias Regionales que pasarían a depender del Gobierno Departamental Autónomo.

Se mantendría la entonces incorporada legitimación activa exclusiva para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la interposición del recurso administrativo de revocatoria ante la misma autoridad administrativa que emitió el acto administrativo tributario, sea de la Administración Tributaria Central desconcentrada en cada Departamento, de la Administración Tributaria Autónoma o de la Administración Tributaria Municipal, según sea el caso, seguido del recurso administrativo de apelación ante la Superintendencia Tributaria Regional, y agotada esta vía administrativa, la interposición del proceso contencioso administrativo tributario ante los tribunales administrativos tributarios y las salas de lo contencioso administrativo tributario de cada Distrito Judicial.

Se reconocería legitimación activa a la Administración Tributaria Central y Municipal para la interposición del proceso contencioso administrativo tributario contra las resoluciones administrativas de las Superintendencias

Tributarias Regionales, dependientes del Gobierno Departamental Autónomo, que resuelvan los recursos administrativos de apelación.

Excepcionalmente, se le reconocería a la Administración Tributaria Autónoma, facultad para la interposición del recurso administrativo de reconsideración de las resoluciones de la Superintendencia Tributaria Regional ante la misma Superintendencia, en caso que dichas resoluciones sean contradictorias a sus precedentes administrativos o a fallos judiciales de los órganos jurisdiccionales de lo contencioso administrativo tributario.

BIBLIOGRAFIA, LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

BREWER-CARÍAS, Allan R. Principios del Procedimiento Administrativo en América Latina, Primera Edición, Editorial Legis, Colombia, 2003.

CASSAGNE, Juan Carlos, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Abeledo-Perrot, Quinta Edición, Buenos Aires, 1994.

CORREA FREITAS, Rubén. Manual de Derecho de la Función Pública, Ediciones Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1998.

DE VERGOTTINI, Giuseppe. Derecho Constitucional Comparado, Segunda Edición, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1985.

DROMI, José Roberto. El Acto Administrativo. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.

DROMI, Roberto. El Procedimiento Administrativo. Editorial de Ciencia y Cultura Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999.

FERRANDO BADÍA, Juan. El Estado Unitario, el Federal y el Estado Autonomico. Editorial Tecnos, 2.a Edición, Madrid, 1986.

GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario I, Editorial Plaza Universitaria de Ediciones, Salamanca, 1996.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Los recursos administrativos y judiciales, en la Obra colectiva Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Tomo Segundo, Bogotá 2001.

MORÓN PALOMINO, Manuel. Aproximación al Régimen de las Partes en la Nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Obra colectiva La Nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y Aplicación Práctica de la Ley 29/1998. Editorial Colex, Madrid, 1999.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis, Bogotá, 2000.

RUIZ RISUEÑO, Francisco. El Proceso Contencioso-Administrativo. Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Editorial Colex, 4.a Edición actualizada. Madrid, 2000.

SANZ RUBIALES, Iñigo. El Contencioso Interadministrativo. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.

SPISSO, Rodolfo R., en Derecho Constitucional Tributario en la obra colectiva Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

TAWIL, Guido Santiago. Administración y Justicia, Ediciones Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1993.

TINAJERO DELGADO, Pablo. La acción de lesividad. Tesis Doctoral publicada por la Biblioteca de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Ecuador, 1998.

VILLEGAS B., Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5º edición, ampliada y actualizada, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992.

ZICCARDI, Horacio, Derecho Tributario Administrativo o Formal, en obra colectiva Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

Constitución Política del Estado Boliviano.

Decreto Supremo No.09298 de 2 de julio de 1970 Código Tributario.

Ley No.1340 Código Tributario de 28 de mayo de 1992.

Ley No.1455 de Organización Judicial de 18 de febrero de 1993.

Ley General de Aduanas No.1990 del 28 de julio de 1999.

Ley No. 2166 del 22 de diciembre de 2000 del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Ley No.2341 del 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo.

Ley No.2492 Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003.

Decreto Supremo No.27241 de 14 de noviembre de 2003 de Procedimientos de los Recursos Administrativos ante la Superintendencia Tributaria, Reglamentario de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano.

Decreto Supremo Reglamentario No. 27310 del 9 de enero de 2004, Reglamentario de la Ley No.2492 Código Tributario Boliviano.

Decreto Supremo No.27350 de 2 de febrero de 2004 Reglamento para el Conocimiento y Resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria, Reglamentario de la Ley No.2492.

Ley No.3092 de 7 de julio de 2005 que introduce en la Ley No.2492 el Título V denominado "Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria.

Sentencia Constitucional 0009/2004 de 28 de enero.

Sentencia Constitucional 0018/2004 de 2 de marzo.

Sentencia Constitucional 0076/2004 16 de julio.

Sentencia Constitucional 0025/2006 de 26 de abril.

Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre.

Voto disidente de 27 de noviembre de 2006 a la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre.

Código de Procedimiento Civil Boliviano.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de España.

Ley 58/2003 General Tributaria Española, de 17 de noviembre.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003.

Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura básica del Ministerio de Economía y Hacienda de España.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española.

Ley Nº 11.683 de 13 de julio de 1978 de Procedimientos Fiscales (Código Tributario Argentino), texto ordenado por Decreto 821/98.

Ley 12.008 del Proceso Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, vigente desde el 1 de junio de 1999.

Ley Nº 189 Código Contencioso Administrativo y Tributario (CCAyT) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de 22 de junio de 1999.

Resolución Consejo de la Magistratura Nº 460/2000, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento Provisorio para la iniciación y asignación de expedientes en el fuero Contencioso Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Decreto Legislativo 816, de 21 de abril de 1996, Código Tributario Peruano.

Código Fiscal de la Federación (Código Tributario Mexicano), vigente desde el 1 de enero de 1983.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, de 26 de abril de 2007.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo de México, de 1 de diciembre de 2005.