

**UNIVERSIDAD MAYOR, REAL Y PONTIFICIA DE
SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA**

VICERRECTORADO

CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN



**CONFLICTOS DE COMPETENCIA ENTRE LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN
ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL CUANDO SE ACTIVAN DE FORMA
SIMULTÁNEA CONTRA UN ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Daniela Villalba Navarro

Sucre, agosto de 2024

**UNIVERSIDAD MAYOR REAL Y PONTIFICIA DE SAN
FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA**

**VICERRECTORADO
CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN**



**CONFLICTOS DE COMPETENCIA ENTRE LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN
ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL CUANDO SE ACTIVAN DE FORMA
SIMULTÁNEA CONTRA UN ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Maestrante: Daniela Villalba Navarro

Tutor: MsC. Víctor Hugo Torrez Mogro

Sucre, agosto de 2024

CESION DE DERECHOS

Al presentar este trabajo como requisito previo para la obtención del Título de Magister en Tributación de la Universidad Mayor Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, autorizo al Centro de Estudios de Posgrado e Investigación o a la Biblioteca de la Universidad, para que se haga de este trabajo u documento disponible para su lectura, según normas de la Universidad.

También cedo a la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, los derechos de publicación de este trabajo o parte de él, manteniendo mis derechos de autor hasta un periodo de 30 meses posterior a su aprobación.

Daniela Villalba Navarro

Sucre, agosto de 2024

DEDICATORIA
A mi esposo e hijos.

AGRADECIMIENTO

A los Jueces Contencioso Tributario y las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, quienes inspiraron la realización de la presente investigación y coadyuvaron en su elaboración.

INDICE GENERAL

CESION DE DERECHOS	i
DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO	iii
INDICE GENERAL	iv
INDICE DE GRÁFICOS	vi
INDICE DE CUADROS	vii
INDICE DE ANEXOS.....	viii
RESUMEN.....	ix
ABSTRACT.....	xi
CAPÍTULO I.....	1
INTRODUCCIÓN	1
1.1 Presentación del Problema	3
1.2 Formulación del Problema	3
1.3 Justificación	4
1.4 Objetivos	5
1.4.1 Objetivo general.....	5
1.4.2 Objetivos específicos	5
CAPITULO II	6
MARCO TEÓRICO.....	6
2.1 Marco Contextual.....	6
2.1.1 Sistema de Impugnación Tributaria.....	6
2.1.2 Autoridad de Impugnación Tributaria.....	10
2.1.3. Jurisdicción Contenciosa Tributaria.....	12
2.2 Estado del Arte.....	15
2.2.1 Impugnación Tributaria por el Contribuyente.....	15
2.2.2 Fundamentos Jurídico-Doctrinales para plantear la necesidad de redefinición del Procedimiento Contencioso Tributario	16
2.3 Marco Conceptual	16
2.3.1 Acto Administrativo Tributario.....	16
2.3.2 Relación Tributaria: Sujeto Activo - Sujeto Pasivo	19
2.3.3 Jurisdicción y Competencia	20
2.3.4 Conflicto de Competencias	20
2.3.5 Recurso de Alzada	21

2.4 Marco Teórico.....	22
2.4.1 Procedimiento del Recurso de Alzada	22
2.4.2 Procedimiento del Recurso Jerárquico.....	24
2.4.3 Procedimiento Contencioso Tributario	26
2.4.3 Reglas para la resolución de conflictos de competencia	27
2.4.4 Derecho Comparado.....	29
CAPITULO III.....	33
METODOLOGÍA	33
3.1 Diseño de la Investigación	33
3.1.1 Tipo de Investigación.....	33
3.1.2 Enfoque de Investigación.....	33
3.1.3 Diseño de la Investigación	34
3.1.4 Métodos Teóricos.....	34
3.1.5 Técnicas de Investigación	36
3.2. Población y muestra	36
CAPITULO IV.....	38
DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.....	38
4.1 Análisis y Desarrollo del Tema de Investigación.....	38
4.2 Resultados	44
4.2.1 Resultados obtenidos de las entrevistas	44
4.2.1.1 Entrevistas a Jueces Tributarios	44
4.2.1.2 Entrevistas a Directores Regionales de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria .	49
4.2.2 Resultados obtenidos del cuestionario a 10 jueces en materia Contenciosa Tributaria.	52
4.2.3 Caso de Estudio.....	59
4.3 Propuesta.....	67
4.3.1 Fundamentación de la propuesta	67
4.3.2 Estructura de la propuesta	72
4.3.3 Desarrollo de la propuesta.....	75
CAPITULO V	79
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	79
5.1 Conclusiones	79
5.2 Recomendaciones.....	80
BIBLIOGRAFÍA	82
ANEXOS	85

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 1: Casos atendidos.....	52
Gráfico N° 2: Actos Administrativos impugnados con mayor frecuencia.....	53
Gráfico N° 3: Casos con mayor probabilidad de impugnación en ambas vías.....	54
Gráfico N° 4: Necesidad de Resolución previa de Conflictos de Competencias.....	55
Gráfico N° 5: Criterios aplicables para la resolución de conflictos de competencia.....	56
Gráfico N° 6: Necesidad de Regulación de los Conflictos de Competencia.....	57
Gráfico N° 7: Normativa aplicable para la regulación de Conflictos de Competencia...58	

INDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1: Casos Atendidos en Juzgados.....	52
Cuadro N° 2: Actos Administrativos impugnados con mayor frecuencia.....	53
Cuadro N° 3: Casos con mayor probabilidad de impugnación en ambas vías.....	54
Cuadro N° 4: Necesidad de Resolución previa de Conflictos de Competencias.....	55
Cuadro N° 5: Criterios aplicables para la resolución de conflictos de competencia.....	56
Cuadro N° 6: Necesidad de Regulación de los Conflictos de Competencia.....	57
Cuadro N° 7: Normativa aplicable para la regulación de Conflictos de competencia....	58
Cuadro N° 8: Categorías evaluativas de la propuesta.....	78

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 1 GUÍA DE ENTREVISTA.....	85
ANEXO 2 CUESTIONARIO	87
ANEXO 3 ENTREVISTA APLICADA A DOS JUECES CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS.....	89
ANEXO 4 ENTREVISTA APLICADA A DOS DIRECTORES REGIONALES DE LA AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.....	95
ANEXO 5 CUESTIONARIO DE ENCUESTA APLICADO A EXPERTOS PARA LA VALIDACIÓN DE LA PROPUESTA.....	100

RESUMEN

Las Administraciones Tributarias en Bolivia en uso de sus facultades de control, verificación, fiscalización, sanción, ejecución, etc., emiten Actos Administrativos Tributarios que modifican o alteran la situación jurídica de los sujetos pasivos, previendo la Ley 2492 Código Tributario Boliviano así como la Ley 1340 Código Tributario derogado – con vigencia ultractiva- la posibilidad de que estos puedan ser impugnados a través de dos vías: la administrativa, mediante los recursos de alzada y jerárquico, y la judicial, a través del proceso contencioso tributario, siendo estas vías de impugnación excluyentes entre sí, lo que implica que quien elige acudir a una de ellas no puede simultáneamente activar la otra.

Este criterio de exclusión resulta plenamente aplicable en casos en los que existe un único Sujeto Pasivo afectado por el Acto Administrativo, quien presenta contra este Recurso de Alzada y Demanda Contenciosa Tributaria a la vez; no obstante, en la actualidad se emiten Actos Administrativos que afectan a más de un Sujeto Pasivo (corresponsabilidad, terceros responsables, responsables subsidiarios), habiéndose presentado casos en los que uno de ellos elige impugnarlo a través de la vía administrativa, mientras el otro activa paralelamente la vía judicial, situación que ha puesto en evidencia un vacío legal, al no existir normativa que permita conocer cómo se procederá con la tramitación de estas impugnaciones, con la finalidad de que no se emitan dos criterios diferentes sobre un mismo acto administrativo en revisión.

El presente trabajo de investigación precisamente busca conocer el origen, características y posibles soluciones a los conflictos de competencias que puedan suscitarse en los casos en que se activan ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo, teniendo como objetivo el proponer una reforma normativa que permita incorporar un acápite específico en el Código Tributario Boliviano donde se establezcan los criterios a aplicarse, tanto por las autoridades administrativas como por las judiciales, para resolver cuál de las vías de impugnación prevalecerá y asumirá el conocimiento de las impugnaciones presentadas contra el mismo acto administrativo, con la finalidad de evitar la emisión de fallos que pudieran resultar incompatibles, y por ende inejecutables, de forma simultánea.

A este fin, se ha realizado una revisión bibliográfica que permita conocer a profundidad, las características del sistema de impugnación tributaria en Bolivia, las condiciones que dieron origen a las vías administrativa y judicial de impugnación, así como sus características particulares. Asimismo, con la colaboración de los principales actores que intervienen en el conocimiento y solución de estos conflictos de competencia, como son los Jueces Contenciosos Tributarios y los Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria, a través de entrevistas y cuestionarios aplicados, se identificaron los criterios predominantes para poder analizar y resolver los conflictos que pudieran emerger de la falta de compatibilización de los medios de impugnación tributaria en Bolivia, habiendo observado grandes coincidencias en las posiciones de quienes conforman instancias administrativa y judicial, pues casi de manera uniforme ha predominando la aplicación del criterio de oportunidad, como la solución más efectiva para la resolución de estos conflictos de competencia.

ABSTRACT

The Tax Administrations in Bolivia, in use of their powers of control, verification, inspection, sanction, execution, etc., issue Tax Administrative Acts that modify or alter the legal situation of the taxpayers, providing for Law 2492 Bolivian Tax Code as well as the Law 1340 Tax Code repealed – with ultraactive validity – the possibility that these can be challenged through two means: the administrative one, through appeal and hierarchical resources, and the judicial one, through the contentious tax process, these being mutually exclusive channels of challenge, which implies that whoever chooses to resort to one of them cannot simultaneously activate the other.

This exclusion criterion is fully applicable in cases in which there is a single Taxable Person affected by the Administrative Act, who files against this Appeal and Contentious Tax Lawsuit at the same time; However, currently Administrative Acts are issued that affect more than one Taxable Subject (co-liability, responsible third parties, subsidiary responsible parties), with cases having arisen in which one of them chooses to challenge it through administrative means, while the other activates In parallel, the judicial process, a situation that has revealed a legal vacuum, as there is no regulation that allows knowing how the processing of these challenges will proceed, with the aim of not issuing two different criteria on the same administrative act under review.

The present research work precisely seeks to know the origin, characteristics and possible solutions to the conflicts of powers that may arise in cases in which both means of tax challenge are activated against the same administrative act, with the objective of proposing a regulatory reform that allows the incorporation of a specific section in the Bolivian Tax Code where the criteria to be applied are established, both by the administrative and judicial authorities, to resolve which of the methods of challenge will prevail and will assume knowledge of the challenges presented against the same administrative act. , in order to avoid the issuance of rulings that could be incompatible, and therefore unexecutable, simultaneously.

To this end, a bibliographic review has been carried out to provide in-depth knowledge of the characteristics of the tax challenge system in Bolivia, the conditions that gave rise

to the administrative and judicial channels of challenge, as well as its particular characteristics. Likewise, with the collaboration of the main actors involved in the knowledge and solution of these jurisdiction conflicts, such as the Tax Litigation Judges and the Regional Directors of the Tax Challenge Authority, through interviews and applied questionnaires, the predominant criteria to be able to analyze and resolve conflicts that could emerge from the lack of compatibility of the means of tax challenge in Bolivia, having observed great coincidences in the positions of those who make up administrative and judicial instances, since the application has predominated almost uniformly. of the criterion of opportunity, as the most effective solution for the resolution of these competition conflicts.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

Ante el crecimiento del universo de contribuyentes registrados ante las Administraciones Tributarias, así como la diversificación de transacciones que se realizan, en las que intervienen muchas veces múltiples sujetos pasivos, la emisión de actos administrativos (Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, Resolución Administrativa, etc...) por parte de las Administraciones Tributarias en Bolivia (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional, Gobiernos Autónomos Municipales), se ha incrementado progresivamente, viéndose obligados a asimilar las características de las transacciones que actualmente sus administrados realizan en el mercado local, nacional e internacional, pues el ejercicio de sus facultades de verificación, fiscalización, control, determinación, sanción y ejecución, no necesariamente alcanzan ya a un solo sujeto pasivo, sino a que pueden dirigirse a varios sujetos, al igual que los actos administrativos pueden reconocer, negar o modificar derechos de varios sujetos administrados, definiendo así su situación jurídica.

La Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 “Código Tributario Boliviano”, en resguardo al derecho a la impugnación reconocido en nuestra Constitución Política del Estado, ha previsto en su “Titulo III-Impugnación de los actos de la Administración”, como única, la vía administrativa de impugnación de los actos administrativos tributarios, reconociendo al administrado la posibilidad de interponer el recurso de alzada contra el acto administrativo tributario que considerase gravoso, y posteriormente recurso jerárquico, ambos, ante la que entonces fuera Superintendencia Tributaria, actualmente Autoridad de Impugnación Tributaria.

No obstante, el hecho de que se habilitara únicamente la vía administrativa para la impugnación de actos administrativos tributarios, no fue acogida con agrado por los contribuyentes, quienes a partir de la interposición de acciones constitucionales que dieron lugar a las Sentencias Constitucionales 009/2004 de 28 de Enero, 0018/2004 de 2 de Marzo, 0076/2004 de 16 de Julio y 0090/2006 de 17 de Noviembre, lograron la restitución del proceso “Contencioso Tributario”, previsto en la Ley N° 1340 Código Tributario derogado, como vía judicial para la impugnación de actos administrativos

tributarios, proceso tramitado y resuelto en los juzgados Contenciosos Tributarios; por lo que el sistema de impugnación en el marco normativo tributario de nuestro país, otorga al sujeto pasivo la posibilidad de activar la vía judicial o la vía administrativa para impugnar un acto administrativo tributario, siendo estas excluyentes entre sí, pues la activación de una de ellas importa la renuncia tácita a la otra.

Establecido así el sistema de impugnación en materia tributaria, tanto los Juzgados en materia Contenciosa Tributaria como la Autoridad de Impugnación Tributaria, han venido conociendo las impugnaciones presentadas contras los actos emitidos por las Administraciones Tributarias, respetando la elección del sujeto pasivo en la elección de la vía de impugnación, y ante el conocimiento de que se hubiere llegado a activar ambas vías por un mismo sujeto, en aplicación de las reglas y lineamientos establecidos en la jurisprudencia constitucional, prevalecía la competencia de la vía que se hubiere activado primero, lo que implicaba que, si el recurso de alzada hubiese sido presentado primero ante la AIT, el Juez Contencioso Tributario, ante quien, con posterioridad, se intentaba una demanda contenciosa tributaria sobre la misma causa, en conocimiento de que el recurso de alzada se había activado previamente, rechazaba la tramitación de la demanda. Lo propio ocurría con la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, quien ante el conocimiento de que ya se hubiera presentado primeramente una demanda contenciosa tributaria, rechazaba el recurso de alzada presentado.

Sin embargo, actualmente las Administraciones Tributarias en muchos ejercen sus facultades tributarias considerando la corresponsabilidad que alcanza a los terceros responsables, responsables subsidiarios, comitentes e incluso responsables por sucesión, lo que ha generado la emisión de actos administrativos tributarios que alcanzan a más de un sujeto pasivo, situación que abre la posibilidad de que los sujetos afectados puedan decidir, independientemente uno del otro, activar la vía de impugnación administrativa y/o judicial, pudiendo suscitarse que, de forma simultánea, se activen ambas vías de impugnación contra un mismo acto administrativo tributario, lo que conllevaría la emisión de dos resoluciones que pueden resultar incompatibles entre sí.

Este escenario, pone en evidencia la necesidad, tanto de los administradores de justicia como de las instancias de la Autoridad de Impugnación Tributaria, de contar con reglas

establecidas en los debidos instrumentos legales que les permitan resolver estos conflictos cuando se presentaren, y que permitan definir que vía prevalecerá sobre la otra, a fin de que las impugnaciones presentadas puedan acumularse y resolverse de forma conjunta, evitando así la emisión de fallos contradictorio o incompatibles entre sí, que generen inseguridad jurídica tanto para las Administraciones Tributarias como para los sujetos pasivos; siendo este el objeto de la presente Tesis.

1.1 Presentación del Problema

La coexistencia de las vías de impugnación para actos administrativos tributarios, reconocidas en el Sistema de impugnación tributario vigente en Bolivia (**la vía administrativa**, prevista en la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, y **la vía judicial**, establecida en la Ley N° 1340 Código Tributario derogado, no fue considerada por el legislador al momento de elaborar el Código Tributario Boliviano, por lo que, al no haberse construido el Sistema de impugnación tributaria bajo una única visión normativa, no se ha compatibilizado su coexistencia, situación que viene generando la emisión de resoluciones que resultan contradictorias entre sí cuando se resuelven casos análogos, pues ambas vías desconocen la vinculatoriedad de los fallos emitidos por la otra, dejando en incertidumbre a los sujetos pasivos.

En la actualidad la determinación de corresponsabilidad tributaria solidaria entre varios sujetos pasivos a través de actos administrativos tributarios, genera la posibilidad de que unos activen la vía judicial, mientras que otros la vía administrativa, para impugnar el mismo acto administrativo, por lo que, ante la falta de armonización normativa del Sistema de Impugnación en materia tributaria, se genera un conflicto de competencias entre los Juzgados Contenciosos Tributarios y las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, ante el riesgo de que se emitan dos resoluciones que pudieran resultar incompatibles entre sí.

1.2 Formulación del Problema

¿Cómo resolver los conflictos de competencia que se suscitan entre las vías de impugnación administrativa y judicial en materia tributaria cuando se activan ambas de forma simultánea contra el mismo acto administrativo tributario?

1.3 Justificación

Justificación Teórica

El presente trabajo identificará y describirá las características de los casos en que pueden activarse las vías de impugnación judicial y administrativa de forma simultánea contra un mismo acto administrativo, así como los efectos que pudiesen emerger a partir de la determinación asumida en sus resoluciones por parte de cada una de las vías (incompatibilidad, contradicción, complementariedad...), realizando un diagnóstico de la situación actual que contribuya a la búsqueda de soluciones a partir de la definición de reglas de competencia que permitan establecer la apertura de una sola vía de impugnación.

Justificación Práctica

A partir del análisis de los criterios aplicados por los Jueces y los Directores Regionales de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, la normativa interna y el derecho comparado, se establecerán las bases jurídicas sobre las cuales deben fijarse las reglas de competencia que permitirán resolver los conflictos que se presentan cuando ambas vías de impugnación se activan simultáneamente contra un mismo acto administrativo, lo que posibilitará elaborar la propuesta del proyecto de Ley.

Relevancia Social

El trabajo de investigación a realizarse beneficiará a los Jueces, funcionarios de la Autoridad de Impugnación Tributaria y a los sujetos pasivos de la relación tributaria, que se vean afectados con un acto administrativo tributario, y pretendan impugnarlo, pues generará certeza sobre qué vía de impugnación prevalecerá ante la posibilidad de que se activen ambas contra un mismo acto administrativo, evitando que se emitan dos resoluciones que resulten incompatibles en su ejecución.

Justificación Metodológica

En la presente investigación se realizará la revisión exhaustiva de leyes, decretos supremos, reglamentos u otra normativa interna, además del derecho comparado, que se

encuentren vinculadas a la resolución de conflictos de competencia en el área administrativa y jurisdiccional, así como también, se obtendrán, sistematizarán y analizarán los criterios aplicados por los Jueces y funcionarios de la Autoridad de Impugnación Tributaria, para la resolución de estos conflictos de competencia.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo general

Proponer un proyecto de Ley que establezca reglas de competencia para resolver los conflictos de competencia que se suscitan entre las instancias administrativa (AIT) y judicial (Juez Contencioso Tributario) de impugnación tributaria cuando se activan ambas de forma simultánea contra el mismo acto administrativo tributario.

1.4.2 Objetivos específicos

- Caracterizar al Sistema de impugnación de los actos administrativos tributarios vigente en Bolivia.
- Identificar los casos en los que pueden activarse simultáneamente las vías de impugnación administrativa y judicial contra el mismo acto administrativo tributario.
- Determinar los criterios técnicos y jurídicos aplicados por los Jueces tributarios y la Autoridad de Impugnación Tributaria para resolver los conflictos de competencia entre estas instancias en casos prácticos.
- Analizar la legislación comparada de países de la región que pudieran presentar escenarios similares en sus sistemas de impugnación tributaria.
- Redactar el contenido de los artículos que se propone insertar en la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, en los que se establezcan reglas de competencia para resolver los conflictos que se suscitan entre las vías de impugnación administrativa y judicial cuando se activan ambas contra el mismo acto administrativo tributario.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Contextual

2.1.1 Sistema de Impugnación Tributaria en Bolivia

El régimen de impugnación tributaria en Bolivia, reconoce en la actualidad dos vías para la impugnación de los actos administrativos emitidos por las Administraciones Tributarias: la vía administrativa, a través del Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico, que se encuentra normada por la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano, modificada por la Ley N° 3092 de 7 de julio de 2005; y la vía judicial, mediante el proceso contencioso tributario, que se encuentra regulado por los arts. 214 al 302 de la Ley N° 1340 Código Tributario derogado, de 28 de mayo de 1992 (Código Tributario Abrogado), modificada por la Ley N° 1455 “Ley de Organización Judicial” de 18 de febrero de 1993; emergiendo la consolidación de este sistema, a partir de los siguientes antecedentes.

La Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 Código Tributario derogado, en su Título IV, Capítulo VII, estableció las vías de revisión y de objeción de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria dotando al contribuyente de dos vías de impugnación, no paralelas sino excluyentes entre sí, para que el contribuyente pueda hacer valer sus derechos y garantías constitucionales frente al acto administrativo.

Bajo el nomen juris “De los recursos administrativos y jurisdiccionales”, el Código Tributario abrogado estableció la vía de revisión del acto administrativo en sede administrativa a través de los recursos de revocatoria y jerárquico previstos por su art. 174; de otro lado, estableció la vía de impugnación ante la autoridad jurisdiccional, es decir, a través del proceso contencioso-tributario, asignando inicialmente la competencia al Tribunal Fiscal que actuaba como juzgado de primera y segunda instancia, un Tribunal que en esencia no fue parte del entonces Poder Judicial, pero sí fue un Tribunal Jurisdiccional independiente e imparcial, con todas las características de un Tribunal Judicial; finalmente se encomendó a la extinta Excelentísima Corte Suprema de Justicia

de la Nación (ahora Tribunal Supremo de Justicia) conocer los recursos de nulidad o casación planteados contra las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal; no obstante, se determinó que la elección de una vía importaba la renuncia de la otra. Posteriormente, mediante Ley de Organización Judicial abrogada (Ley N° 1455 de 18 de febrero de 1993), se asignó la jurisdicción y competencia para sustanciar los procesos contencioso-tributarios a los Juzgados en materia Administrativa. (Tribunal Supremo de Justicia, 2021)

Posteriormente, la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, promulgada el 2 de agosto de 2003, trajo como una de sus principales reformas el establecimiento de la vía administrativa y sus recursos (Alzada y Jerárquico) como único medio de impugnación de los actos de la Administración Tributaria ante la Superintendencia Tributarias, abrogando el procedimiento de impugnación en la vía judicial (contencioso tributario), reconocido por su predecesora Ley 1340 Código Tributario derogado y derogando las competencias de los jueces tributarios establecidas en el Ley 1455 Ley de Organización Judicial, e instaurando el proceso contencioso administrativo como última instancia y única posibilidad de revisión por autoridad judicial. (Escuela de Jueces del Estado, 2018)

Esta modificación normativa del régimen de impugnación tributaria mereció la observación y rechazo de los actores jurisdiccionales y usuarios del sistema tributario. Es así que, mediante un recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad, se demandó la inconstitucionalidad de los arts. 139-b) y c); 140-a) y b); 143, 144, 145, 146 y 147 del CTB, por infringir los arts. 16-I) y IV); 116-II) y III); y, 118-7) de la Constitución Política del

Estado (Tribunal Supremo de Justicia, 2021); emitiéndose la Sentencia Constitucional 009/2004 de 28 de enero de 2004, que declaró: “**1° La INCONSTITUCIONALIDAD: 1) Por omisión normativa del Artículo 131, 2) Por contradicción de los Artículos 131 Tercer Párrafo, 139 Inciso c), 141, 145, 146 y 147 del Código Tributario Boliviano (CTB), con los efectos previstos por el art. 58-III LTC, y 2° La CONSTITUCIONALIDAD de los Artículos 139 Inciso b), 140 Incisos a) y b), 143 y 144 del Código Tributario Boliviano (CTB).**”; argumentando que en resguardo y debida

protección de los derechos fundamentales y garantías constitucionales del contribuyente administrado ante la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, el Estado debe establecer vías paralelas de revisión (vía administrativa) e impugnación (vía judicial) de los actos administrativos tributarios, teniendo fundamento el proceso contencioso - tributario en el derecho de contradicción del contribuyente, que nace en los valores supremos de la justicia y la igualdad, en resguardo del debido proceso en su elemento del derecho al juez natural, independiente e imparcial, toda vez la autoridad competente para la revisión en sede administrativa, no es totalmente independiente, en la medida en que el financiamiento de sus actividades, que incluye el pago de sus sueldos, proviene de las recaudaciones tributarias, conforme dispone la norma prevista por el art. 133.1 de la Ley impugnada.(Escuela de Jueces del Estado, 2018)

Posteriormente, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia Constitucional No. 0018/2004, de 02 de marzo de 2004, declaró la inconstitucionalidad del art. 107.1 y de la Disposición Final Primera de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano que derogaba el art. 157 inc. b) de la Ley 1455 LOJ, en consecuencia se restitúan las competencias 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.

En la misma gestión, en mérito al recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad promovido por un Juez Administrativo, Coactivo, Fiscal y Tributario, demandando la inconstitucionalidad de la Disposición Final Novena de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano (disposición abrogatoria de la Ley 1340), el Tribunal Constitucional emitió la Sentencia Constitucional No. 0076/2004 de 16 de julio de 2004, que declaró la constitucionalidad de la Disposición Final Novena de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, con vigencia temporal de un año a partir de la fecha de la citación con la Sentencia, y exhortó al Poder Legislativo para que en dicho plazo subsane el vacío legal inherente a la ausencia de un procedimiento contencioso tributario, bajo conminatoria en caso de incumplimiento, que la indicada disposición legal quedará expulsada del ordenamiento jurídico nacional, en lo que respecta a la abrogatoria del procedimiento contencioso tributario establecido en el Título VI, arts. 214 a 302 del CTB; no obstante,

hasta la fecha el Poder Legislativo (actualmente Órgano Legislativo) no ha emitido Ley alguna que norme el proceso contencioso tributario, habiendo adquirido vigencia el procedimiento descrito en el Título VI de la Ley N° 1340 Código Tributario derogado.

Finalmente, la Sentencia Constitucional No. 0090/2006 de 17 de noviembre de 2006, declaró Inconstitucional la frase: “el sujeto pasivo y/o tercero responsable”, contenida en el primer párrafo del art. 2 de la Ley 3092, otorgando con ello la posibilidad a la Administración Tributaria de interponer procesos contenciosos administrativos en contras de las Resoluciones de Recurso Jerárquico; estableciendo además en su parte considerativa, que a partir de las Sentencias Constitucionales que la preceden, el sistema de recursos en materia tributaria ha quedado estructurado de la siguiente manera:

“a) Vía administrativa: Recurso de alzada y Jerárquico ante la Superintendencia Tributaria. Agotados esos recursos, de acuerdo a la Ley 3092 es posible interponer el proceso contencioso administrativo; con la finalidad de que los actos de la administración sean controlados por el Poder Judicial.

b) Vía Judicial: En virtud a no haberse cumplido con la exhortación dispuesta por el Tribunal Constitucional en la SC 0076/2004 por el Órgano Legislativo, de legislar el procedimiento contencioso tributario como vía de impugnación judicial en el actual régimen tributario, entró en vigencia el procedimiento judicial establecido en el Código Tributario de 1992 para impugnar las resoluciones de la administración Tributaria; en ese entendido, el administrado, alternativamente a la vía administrativa, puede interponer demanda contencioso tributaria, de conformidad a las normas del Código Tributario de 1992.” (Sentencia Constitucional No. 0090, 2006)

Encontrándose así dispuesto el régimen de impugnación en el ámbito tributario, y vigente el procedimiento contencioso tributario, en el área jurisdiccional la Ley 025 de 24 de junio de 2010, de Organización Judicial, ha reconocido en su artículo 29 numeral II, que *"Es inherente a la jurisdicción ordinaria impartir justicia en materia civil, comercial, familiar, niñez y adolescencia, tributaria, administrativa, trabajo y seguridad social, anticorrupción, penal y otras que señale la ley"*; empero, a diferencia de la Ley 1455 no establece en su estructura, de forma específica, las competencia de los jueces y

salas en materia administrativa, coactivo fiscal y tributaria, sino que mediante su disposición transitoria décima establece que: *“Los juzgados y salas en materia administrativa, coactiva, tributaria y fiscal, continuarán ejerciendo sus competencias hasta que sean reguladas por Ley como jurisdicción especializada.”*, manteniendo vigentes las competencias de los Juzgados en materia administrativa, coactiva, tributaria y fiscal (Ley 1455), como también el proceso Contencioso Tributario, señalado en la Ley 1340, hasta que sean reguladas como jurisdicción especializada. (Escuela de Jueces del Estado, 2018)

2.1.2 Autoridad de Impugnación Tributaria

La Superintendencia Tributaria (actualmente Autoridad de Impugnación Tributaria), fue creada por el Título III de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano del 2 de agosto de 2003, dentro de la estructura del entonces Poder Ejecutivo (ahora Órgano Ejecutivo), pues se encuentra bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Esta entidad se constituye como un órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional. Tiene como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que interponga el Contribuyente contra los actos administrativos definitivos emitidos por las Administraciones Tributarias (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Autónomos Municipales).

La Ley N° 3092 del 7 de julio de 2005 incorpora al Código Tributario Boliviano el Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria, ahora Autoridad de Impugnación Tributaria, estableciendo además que en su estructura está compuesta por un Superintendente Tributario General, ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria, con sede en la ciudad de La Paz y cuatro (4) Superintendentes Tributarios Regionales, ahora Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, con sede en las capitales de los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba. También forman parte de la AIT, los Responsables Departamentales que, previa

aprobación de la Autoridad General, serán designados por la Autoridad Regional en las capitales de departamento donde no existan Autoridades Regionales.

El Artículo N° 141 del Decreto Supremo N° 29894, del 7 de febrero de 2009, que reglamenta la estructura del Órgano Ejecutivo, dispone que la Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Regionales Tributarias pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, respectivamente; y determina que dichas entidades seguirán cumpliendo sus objetivos, desarrollando sus funciones y atribuciones, hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado, manteniendo inalterable su existencia y continuidad de funcionamiento como Entidad. (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2024)

En las Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario de la Autoridad de Impugnación Tributaria desarrolladas los días 19, 20 y 21 de octubre del 2022, se expuso por parte de representantes del Tribunal Supremo de Justicia , la ponencia denominada “Procesos Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario”, surgiendo por parte del personal de la Autoridad de Impugnación Tributaria la consulta respecto a cuales serían los lineamientos asumidos por el Órgano Judicial en aquellos casos en que se interpone Recurso de Alzada y Demanda Contenciosa Tributaria contra el mismo acto administrativo, situación que según refirió el funcionario, se ha venido suscitando en procesos de contrabando contravencional, donde además de sancionarse al propietario de los bienes objeto de contrabando, se impone sanciones a los propietarios de los vehículos en que se transportaban los bienes comisados.

Ante estas consultas, los expositores del Tribunal Supremo de Justicia manifestaron que no existía aún ningún lineamiento o instructivo que dictamine el procedimiento a seguir por parte de los Jueces Contenciosos Tributarios ante tal situación, pues si bien se tuvo conocimiento de algunos casos conocidos y resueltos por los Jueces de primera instancia, las decisiones de acumulación de procesos, asumidas por ellos bajo el criterio de oportunidad, no habrían sido objetadas por las partes, por ende no merecieron un pronunciamiento por parte de las Salas Administrativas del Tribunal Supremo de Justicia. (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2022)

2.1.3. Jurisdicción Contenciosa Tributaria

A partir de las recomendaciones de la Comisión Especial III del Consejo Interamericano Económico y Social, de sistematizar los regímenes tributarios, se propició la elaboración de un Modelo de Código Tributario para América Latina, mismo que fue acogido en la legislación boliviana en el Código Tributario promulgado el año 1970 (Wayar, 2008), que instituyó el Tribunal Fiscal de la Nación, como un órgano independiente integrado por jueces abogados y auditores financieros, cuya existencia y estructura se mantuvo aún en las modificaciones al Código Tributario en 1986 y 1992, reconociéndole en este último la atribución de conocer y resolver procesos contenciosos tributarios .

El Tribunal Fiscal estaba constituido por 10 Magistrados, de los cuales uno desempeñaba las funciones específicas de Presidente del Tribunal Fiscal, debiendo los demás Magistrados integrar 3 Salas, denominadas Primera, Segunda y Tercera, todas con jurisdicción y competencia plenas. (Congreso de la República de Bolivia, 1992)

Sin embargo, en 1993, la Ley N° 1455 Ley de Organización Judicial promulgada, derogó varios artículos (arts. 183 al 189) eliminando al Tribunal Fiscal, agrupando y asignando sus atribuciones en los juzgados administrativos, coactivo-fiscales y tributarios. En nuestra legislación actual el Tribunal Fiscal de la Nación, ha sido reemplazado por un juez administrativo-tributario que utiliza en algunos casos la ayuda de un auditor de juzgado que analiza tanto la verificación de la liquidación como la pertinencia de la normativa aplicada. (Quisbert Bazan, 2012)

La Ley N° 1455 de 18 de Febrero de 1993 “Ley de Organización Judicial”, derogó los artículos 204 al 210 y 280 al 292 del entonces vigente Código Tributario (Ley N° 1340), y creó en la estructura del entonces Poder Judicial, los Juzgados y Salas en materia administrativa y tributaria, estableciendo la siguiente estructura y atribuciones:

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

B. Obligaciones tributarias:

1. 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 las leyes tributarias;
2. Conocer y decidir, en primera instancia, de las resoluciones administrativas dictadas por el órgano recaudador, en las de repetición que puedan seguir los contribuyentes o responsables para obtener la restitución de pagos indebidos al fisco, por concepto de tributos, intereses o multas conforme al Código Tributario;
3. Ejecutar las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada pronunciadas en materia contencioso-tributaria, conforme al Código Tributario;
4. Ejecutar, a solicitud de la Administración de la Renta o de los órganos administrativos respectivos de derecho público, las notas de cargo ejecutoriadas por las obligaciones tributarias de procesos administrativos concluidos, que no hubieran sido pagadas, disponiendo las sanciones establecidas en el Código Tributario.

Artículo 109.- (Atribuciones de la sala en materia administrativa) Las atribuciones de la sala en materia administrativa son:

1. 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.

Artículo 60.- (Atribuciones de la Sala Social, de Minería y Administrativa) Las atribuciones de la sala en materia social, de minería y administrativa son:

1. Conocer en recurso de nulidad o casación, los autos de vista dictados por las Cortes Superiores de Distrito en causas administrativas, sociales, mineras, coactivas fiscales y tributarias.” (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 1993)

A partir de la normativa descrita, se tiene a los Juzgados Administrativos Tributarios como primera instancia de conocimiento de los procesos contenciosos tributarios;

asimismo, las Salas en materia Administrativa de los Tribunales Departamentales de Justicia son quienes ostentan la facultad de conocer y resolver los recursos de apelación que se interponen contra las Sentencias dictadas en primera instancia, dentro de los procesos contenciosos administrativos. Finalmente, la Sala Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia es la encargada de conocer y resolver los Recursos de Casación que se activen contra las resoluciones (Autos de Vista), emitidas por las Salas Administrativas de los Tribunales Departamentales de Justicia en materia tributaria.

El 23 de junio de 2010 se promulgó la Ley N° 025 Ley del Órgano Judicial, que abroga la Ley 1455, empero no ha modificado la estructura de la judicatura tributaria, sino por el contrario, sin efectuar mayor desarrollo sobre esta, mediante su Disposición Transitoria DÉCIMA ha ratificado sus competencias, señalando: “Los juzgados y salas en materia administrativa, coactiva, tributaria y fiscal, continuarán ejerciendo sus competencias hasta que sean reguladas por Ley como jurisdicción especializada.” (Asamblea Legislativa Plurinacional, 2010)

Según el Mapa Judicial de Bolivia (Consejo de la Magistratura, 2022), actualmente el Órgano Judicial tiene en su estructura 24 Juzgados Tributarios, distribuidos de la siguiente manera: 4 en Chuquisaca, 6 en La Paz, 2 en Santa Cruz, 1 en Cochabamba, 3 en Oruro, 3 en Potosí, 3 en Tarija, 1 en Beni y 1 en Pando.

En el Seminario de Socialización del “Protocolo de Actuación Procesal para Servidoras (es) Judiciales en Materia Tributaria”, desarrollado por la Escuela de Jueces del Estado, en septiembre de 2022, emergió de parte de uno de los Jueces Contenciosos Tributarios, la consulta respecto a la forma correcta de resolver aquellos casos en que diferentes sujetos afectados con la emisión de un acto administrativo tributario, acudiesen a la vía judicial y a la vía administrativa simultáneamente, al haber sido de su conocimiento un caso con estas características. Esta intervención hizo evidente para los expositores y los Jueces participantes del Taller, que no existe normativa que permita resolver fundadamente esta situación, no obstante, pese a vertirse diversos criterios personales de los participantes sobre cómo resolverían esta situación, no se arribó a una conclusión efectiva y uniforme, al no haber sido esta temática el objeto principal del Taller desarrollado. (Escuela de Jueces del Estado, 2022)

2.2 Estado del Arte

La temática que se aborda en el presente trabajo de investigación, referida a los conflictos de competencia que se suscitan entre las vías judicial y administrativa de impugnación en materia tributaria, no ha sido objeto de estudio en investigaciones anteriores, toda vez que la activación simultánea de ambas vías de impugnación no representa un problema en la mayoría de los casos, pues por lo general los actos administrativos que emiten las Administraciones Tributarias alcanzan a un solo contribuyente, siendo en el último quinquenio aproximadamente, en el que se han venido emitiendo actos administrativos tributarios dirigidos a dos o más sujetos pasivos, generando con ello la posibilidad de que cada sujeto pasivo pueda activar una vía de impugnación diferente de forma simultánea.

No obstante, existen trabajos de investigación que han caracterizado el sistema de impugnación tributaria vigente en Bolivia, identificando las cualidades inherentes a las vías de impugnación administrativa y judicial, a los cuales haremos referencia a continuación por guardar relación con el presente trabajo de investigación.

2.2.1 Impugnación Tributaria por el Contribuyente

El objetivo general de este trabajo fue desarrollar los procedimientos legislados para que el contribuyente asuma defensa ante la administración tributaria. La investigación realizada fue de tipo descriptiva y documental, habiéndose verificado y expuesto las características de los procedimientos de impugnación tributaria, presentando como principal conclusión que, el desconocimiento del contribuyente de las normas tributarias le sitúa en desventaja frente a la Administración Tributaria en los procesos litigiosos, siendo necesaria la creación de una institución que coadyuve a la defensa del contribuyente en los procesos contenciosos, cuando no cuentan con la posibilidad de pagar los servicios de un abogado. (Choque Quispe, 2018)

2.2.2 Fundamentos Jurídico-Doctrinales para plantear la necesidad de redefinición del Procedimiento Contencioso Tributario

Este trabajo de investigación tuvo como objetivo general, el sugerir la necesidad de fundamentos jurídico-doctrinales para plantear la forma de redefinición del procedimiento Contencioso Tributario dentro de la promulgación del nuevo Código Tributario. Se constituye en una investigación de tipo descriptiva y analítica sobre los antecedentes del proceso contencioso administrativo, las nuevas tendencias que informan al derecho procesal y las ventajas de reformar el proceso contencioso tributario hacia un rumbo más ágil y acorde con nuestras garantías constitucionales, donde se concluye que el proceso contencioso tributario, se erige como garantía del debido proceso, la igualdad de las partes y la tutela jurisdiccional, debiendo este ser conocido por un tribunal perteneciente al Poder Judicial y adecuarse su procedimiento a las directrices marcadas por los principios jurisdiccionales reconocidos en la Constitución Política del Estado para garantizar su efectividad. (Quisbert Bazan, 2012)

2.3 Marco Conceptual

2.3.1 Acto Administrativo Tributario

El art. 27 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo considera Acto Administrativo a toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo. (Congreso Nacional de la República de Bolivia , 2001)

No obstante, si bien la Ley de Procedimiento Administrativo es aplicable a todo el ámbito administrativo boliviano, a efectos de la presente investigación nos circunscribiremos a los actos administrativos de las Administraciones Tributarias que son susceptibles de impugnación a través de las vías judicial y administrativa, para lo

cual nos remitimos a los artículos 143 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano y 4 de la Ley 3092, que establecen:

“Artículo 143 (Recurso de Alzada). El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.
2. Las resoluciones sancionatorias.
3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.
4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.
5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.” (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 2003)

“Artículo 4.- Además de lo dispuesto por el Artículo 143 de Código Tributario Boliviano, el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra:

1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras.
2. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago.
3. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.
4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria.” (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 2005)

Según (Rojas Barrientos, 2022) no todas las manifestaciones de la Administración Tributaria son recurribles mediante un recurso de alzada, pues para que un acto administrativo sea impugnado mediante un recurso de alzada debe reunir tres

condiciones: 1. haber sido emitido por la Administración Tributaria; 2. tener carácter particular; y 3. ser definitivo.

Respecto a los actos administrativos en materia tributaria, que pueden ser impugnados a través del proceso contencioso tributario, bajo similar criterio la Escuela de Jueces del Estado (2018) refiere que, inicialmente los actos contra los cuales procedía la impugnación en vía judicial, se encontraban delimitados por el mandato del art. 174 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, que expresamente establecía: *“Los actos de la Administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones, pueden impugnarse por quien tenga interés legal, (...)”*. A partir de esta disposición se interpretaba que sólo era posible la impugnación de una Resolución Determinativa o de una Resolución Sancionatoria, sin embargo, la aplicación de este precepto ya ha sido superada, en virtud a que la Sentencia Constitucional 0076/2004 restituye la vigencia sólo de los arts. 214 a 302 del CTB, entre los que no se encuentra incluido el 174. Asimismo, el art. 157 – b) de la Ley 1455 LOJ, restituido por la Sentencia Constitucional No. 0018/2004, de 02 de marzo de 2004, determina que: *“Los jueces en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, tendrán competencia para: (...) B) Obligaciones tributarias: 1) 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 las leyes tributarias”* (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 1993); con esta disposición se derriba la restricción impuesta originalmente, y se concede el acceso al contencioso tributario para todos los actos que emerjan de la aplicación de las leyes tributarias.

Asimismo, en el ámbito doctrinal tenemos que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Ecuador, señaló que en el concepto más simple de acto administrativo es el pronunciamiento de la autoridad competente, en el ejercicio de las atribuciones que le confiere la Ley. (Celly Viñan, 2009); y por su parte, (Secaira Durango, 2004) señala que el acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad que expresa la administración pública y que genera efectos jurídicos directos e inmediatos.

A partir de las definiciones doctrinales y jurisprudenciales expuestas, de acuerdo a los objetivos y finalidad del presente trabajo de investigación, se entenderá como acto

administrativo tributario a toda declaración o decisión emitida por la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad tributaria, de alcance particular y de carácter definitivo, que emerja de la relación jurídico tributaria y que produce efectos jurídicos sobre el sujeto pasivo.

2.3.2 Relación Tributaria: Sujeto Activo - Sujeto Pasivo

La relación tributaria es aquella que existe entre el Estado y el contribuyente cuando se produce en la realidad el presupuesto previsto por la ley y que da nacimiento a la obligación tributaria. (JUSTIA México, 2024)

De acuerdo a Ayala Zelada (2013) la relación obligacional jurídico-tributaria es el vínculo legal entre el Estado o ente acreedor al tributo y el obligado o deudor. Sus elementos son los siguientes: a) El sujeto activo; b) El sujeto pasivo que comprende el contribuyente y los sustitutos; c) La obligación tributaria; d) La hipótesis legal tributaria y e) El tercero responsable.

A su vez García Canseco (2009), citando al Prof. Héctor B. Villegas, manifiesta que la Relación Jurídica Tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tienen la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Como se puede extraer de las definiciones expuestas, en la relación jurídica tributaria intervienen dos sujetos, el sujeto activo, que de acuerdo a nuestra legislación es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley; y el sujeto pasivo, que es el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes. (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 2003)

De forma más específica el Decreto Supremo 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, establece que en el caso del Sujeto Activo se entiende por Administración o Administración Tributaria a cualquier ente público con facultades de gestión tributaria

expresamente otorgadas por Ley; y con relación al Sujeto Pasivo, señala son responsables de la obligación tributaria: a) El Sujeto pasivo en calidad de contribuyente o su sustituto en los términos definidos en la Ley N° 2492, y, b) Los terceros responsables por representación o por sucesión, conforme a lo previsto en la ley citada y los responsables establecidos en la Ley N° 1990 y su reglamento. (Bolivia, 2004)

2.3.3 Jurisdicción y Competencia

La Ley N° 025 “Ley del Órgano Judicial”, define a la jurisdicción y competencia, en los siguientes términos:

“Artículo 11. (Jurisdicción). Es la potestad que tiene el Estado Plurinacional de administrar justicia; emana del pueblo boliviano y se ejerce por medio de las autoridades jurisdiccionales del Órgano Judicial.

Artículo 12. (Competencia). Es la facultad que tiene una magistrada o magistrado, una o un vocal, una jueza o un juez, o autoridad indígena originaria campesina para ejercer la jurisdicción en un determinado asunto.” (Asamblea Legislativa Plurinacional, 2010)

El jurisconsulto Eduardo Couture conceptualiza a la jurisdicción como la función pública realizada por órgano competente del Estado, con las formas requeridas por ley, en virtud del cual, por acto de juicio y la participación de sujetos procesales, se determina el derecho de partes, con el objeto de dirimir sus conflictos de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución. (Couture, 1980); y con relación a la competencia, Manuel Ossorio la define como la atribución legítima a un juez u otra autoridad para el conocimiento o resolución de un asunto. (Ossorio)

2.3.4 Conflicto de Competencias

Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2024) el conflicto de competencias en el ámbito judicial, es el conflicto positivo que se produce cuando dos o más jueces o tribunales se consideran competentes para conocer la misma causa y no pueden resolverlo entre ellos. Asimismo, el conflicto de competencias administrativas

tiene lugar cuando dos o más órganos administrativos discrepan sobre la titularidad de una competencia.

2.3.5 Recurso de Alzada

El Recurso de Alzada es el recurso que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para impugnar un acto definitivo de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales). (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2024)

2.3.6 Recurso Jerárquico

Por definición el Recurso Jerárquico es la impugnación que se presenta en contra de la resolución que resuelve el Recurso de Alzada, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), cuando el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada, lesiona sus derechos o intereses. (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2024)

2.3.7 Proceso Contencioso Tributario

El proceso contencioso tributario es una vía de impugnación judicial directa y controversial del acto administrativo tributario, mismo que por mandato expreso del art. 214 de la Ley 1340 Código Tributario derogado debe regirse por las disposiciones específicas de ese título, y solo a falta de disposición expresa se aplicarán las normas del Procedimiento Civil. (Escuela de Jueces del Estado, 2018)

La Ley N° 1340 Código Tributario derogado en su art. 182, creó 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. (Congreso de la República de Bolivia, 1992)

2.4 Marco Teórico

Tras su notificación con un acto administrativo definitivo de la Administración Tributaria (Resolución Sancionatoria, Determinativa, Administrativa,...etc.), el sujeto pasivo tiene la posibilidad de impugnar dicho acto por la vía administrativa, ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, o por la vía judicial, interponiendo demanda contenciosa tributaria.

2.4.1 Procedimiento del Recurso de Alzada

El Recurso de Alzada debe presentarse por escrito dentro del plazo improrrogable de 20 días, computables a partir de la notificación con el acto a ser recurrido, en oficinas de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria o en su caso ante el Responsable Departamental de Recursos de Alzada bajo cuya jurisdicción se encuentre el ente emisor del acto.

En mérito al carácter informal del ámbito administrativo, para la interposición de este recurso no es necesario el patrocinio de abogado, pudiendo presentarse mediante memorial o carta, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 198 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Asimismo, los supuestos en los que procede su interposición se encuentran estrictamente reglados, habiéndose previsto en el art. 143 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano complementado por el art. 4 de la Ley 3092, el Recurso de Alzada es admisible sólo contra los siguientes actos:

1. Las resoluciones determinativas.
2. Las resoluciones sancionatorias.
3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.
4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.

5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.
6. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras.
7. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago.
8. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.
9. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria.

Interpuesto el Recurso de Alzada, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso en el plazo de cinco (5) días. En caso de ser admitido, será puesto en conocimiento de la Administración Tributaria, otorgándole el plazo perentorio de quince (15) días desde su notificación para que responda al mismo, negando o aceptando total o parcialmente los argumentos del recurrente y adjuntando necesariamente los antecedentes del acto impugnado. Si no se contestare dentro de este plazo, se dispondrá de oficio la continuación del proceso, aperturando a partir de ese momento el término de prueba, salvando el derecho de la Administración Tributaria a incorporarse al proceso en cualquier momento en el estado en que se encuentre.

Dentro de las veinticuatro (24) horas del vencimiento del plazo para la contestación, con o sin respuesta de la Administración Tributaria recurrida, se dispondrá la apertura de término probatorio de veinte (20) días comunes y perentorios al recurrente y autoridad administrativa recurrida. Este plazo correrá a partir del día siguiente a la última notificación con la providencia de apertura en Secretaría. (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 2003) A partir de las sentencias emanadas del TSJ se ha interpretado que las restricciones establecidas en el art. 81 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, referidas a la presentación de prueba, no aplican en etapa de impugnación, y al amparo de los principios de impulsión de oficio y verdad material se

otorga a las partes la facultad de ofrecer y producir todo tipo de prueba, incluso aquella que no hubiese sido presentada durante a fiscalización.

Cuando la Administración Tributaria recurrida responda aceptando totalmente los términos del recurso, no será necesaria la apertura del término probatorio, debiendo el Superintendente Tributario Regional proceder directamente al dictado de su Resolución. Tampoco será necesaria la apertura del término probatorio cuando la cuestión debatida merezca calificación de puro derecho en vez de la apertura del indicado término.

El Director Ejecutivo de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dictará resolución dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes a la conclusión del período de prueba, prorrogables por una sola vez por el mismo término. Durante los primeros veinte (20) días de este término, las partes podrán presentar, a su criterio, alegatos en conclusiones.

Las Resoluciones que resuelvan el Recurso de Alzada podrán ser:

- a) Revocatorias totales o parciales del acto recurrido;
- b) Confirmatorias; o,
- c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo. (Escuela de Jueces del Estado, 2018)

2.4.2 Procedimiento del Recurso Jerárquico

El Recurso Jerárquico puede ser interpuesto ante la autoridad que dictó la Resolución de Recurso de Alzada, de manera escrita y fundamentada en el plazo de veinte (20) días, computables a partir de la notificación con la resolución de alzada, por quien considere que tal acto lesiona sus derechos (sujeto pasivo o Administración Tributaria).

Al igual que el Recurso de Alzada, el Recurso Jerárquico debe observar los requisitos establecidos en el art. 198 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, y evidentemente sólo procede contra las resoluciones que resuelven el Recurso de Alzada, no siendo factible su interposición contra autos o decretos de rechazo.

Presentado el Recurso Jerárquico, ante la respectiva Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, será admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Director Ejecutivo Regional en el plazo de cinco (5) días. Previa notificación al recurrente con el auto de admisión, dentro del plazo perentorio de tres (3) días desde la fecha de la notificación, se deberá elevar el expediente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria junto con los antecedentes que dieron lugar a la Resolución, debiendo inhibirse de agregar consideración alguna en respaldo de su decisión, en caso de rechazo del Recurso, se remitirá el auto debidamente fundamentado a la AGIT en los mismos plazos; recibido el expediente en la AGIT, se deberá dictar decreto de radicatoria dentro del plazo de cinco (5) días.

A partir de la notificación con el decreto de admisión, se apertura el plazo de diez (10) días para la presentación de prueba de reciente obtención, vencido este plazo, el Director Ejecutivo de la Autoridad Nacional de Impugnación Tributaria dictará resolución dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes, prorrogables por una sola vez por el mismo término. Durante los primeros veinte (20) días de este término, las partes podrán presentar, a su criterio, alegatos en conclusiones. Las Resoluciones que resuelvan el Recurso Jerárquico podrán ser: Revocatorias totales o parciales del acto recurrido; Confirmatorias; o, Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo. (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 2003)

La interposición de los Recursos de Alzada y Jerárquico, tienen efecto suspensivo. Sus resoluciones, en tanto no adquieran la condición de firmes no constituyen título de Ejecución Tributaria.

Conforme lo dispuesto en el art. 2 de la Ley 3092, la resolución administrativa dictada 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. (Escuela de Jueces del Estado, 2018)

2.4.3 Procedimiento Contencioso Tributario

El sujeto pasivo o tercero responsable pueden interponer demanda contenciosa tributaria, contra el acto administrativo de alcance particular y de carácter definitivo emitido por la Administración Tributaria, que les resultare gravoso, dentro del plazo de quince (15) días hábiles computables a partir de su notificación con el acto impugnado.

Para su presentación la demanda contenciosa tributaria, debe cumplir con los requisitos establecidos en el art. 228 de la Ley N° 1340 Código Tributario derogado, tras cuya verificación se admite la demanda, corriéndose en traslado al demandado quien de acuerdo al art. 232 de la Ley 1340 Código Tributario derogado tendrá el plazo fatal de quince (15) para contestar, si tuviera domicilio en la ciudad de La Paz y de treinta (30) días en el interior, plazo que deberá computarse desde el día y hora de la notificación al demandado hasta la misma hora del día de vencimiento del plazo.

La contestación deberá cumplir con los requisitos establecidos para la demanda, en cuanto le fuera posible, en caso de no existir contestación se dará curso al proceso sin necesidad de declaratoria de rebeldía. Cabe señalar que por mandato del art. 236 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, los funcionarios a quienes se hubiera notificado con la demanda están obligados a contestarla dentro del plazo establecido, bajo pena de estar sujetos a responsabilidad personal y exoneración de sus cargos.

Con la contestación de la demanda, se dispondrá la apertura del término probatorio de treinta (30) días improrrogables, dentro del cual las partes deberán presentar las pruebas pertinentes en su derecho con relación a la validez o nulidad del acuerdo, acto o resolución administrativa impugnados, disposición que vale destacar, rescata el carácter contradictorio del proceso contencioso tributaria, toda vez que la actividad probatoria recae en ambas partes, debiendo en todo caso el demandante acreditar la invalidez de los cargos establecidos en el acto impugnado, y por su parte la Administración Tributaria deberá probar que la determinación de los mismos se encuentra fundada técnica y legalmente.

Sin perjuicio de las partes para la presentación de sus alegatos, vencido el término probatorio, se decretará "autos, citadas las partes para asistencia" debiendo pronunciarse la respectiva Sentencia en primera instancia.

En mérito a lo dispuesto por el art. 300 de la Ley 1455 LOJ, los artículos 280 al 293 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, que regulan el procedimiento de desistimiento y deserción, la caducidad de acciones y el recurso de apelación, han sido abrogados, estableciéndose a partir de la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo de Justicia, entre otros, en el Auto Supremo No. 21 de 31 de enero de 2008, que al existir un vacío legal es aplicable lo dispuesto en el Artículo 220-1) del Código de Procedimiento Civil en adelante; en la actualidad considerando la vigencia plena de la Ley 439 Código Procesal Civil, se deduce la aplicación supletoria de los medios de impugnación judicial previstos en los artículos 252 y siguientes de esta norma.

2.4.3 Reglas para la resolución de conflictos de competencia

En nuestra legislación nacional, el art. 6 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, con relación a los conflictos de competencia que pudieran suscitarse entre autoridades administrativas, establece:

“I. La autoridad administrativa, de oficio o a instancia de parte, podrá pronunciarse respecto a su competencia para conocer un asunto.

II. Los conflictos por razón de competencia entre autoridades administrativas serán resueltos por la autoridad que corresponda conforme a reglamentación especial establecida para cada sistema de organización administrativa aplicable a los órganos de la Administración Pública comprendidos en el artículo 2° de la presente Ley. Contra esta resolución no cabe recurso alguno.” (Congreso Nacional de la República de Bolivia , 2001)

De forma similar, la Ley N° 025 prevé que ante la concurrencia de un conflicto de competencias entre autoridades jurisdiccionales, se resolverán conforme a Ley, otorgando la atribución de resolver los conflictos de competencia que se suscitan entre Tribunales Departamentales de Justicia o jueces de diferentes circunscripción

departamental, a la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, y cuando involucraren a jueces de un mismo departamento, a la Sala Plena del Tribunal Departamental del Justicia al que correspondan. (Asamblea Legislativa Plurinacional, 2010)

En materia civil, la Ley N° 439 Código Procesal Civil, prevé las siguientes reglas para delimitar la competencia de los Juzgados Públicos Civiles:

“Artículo 12. (Reglas de Competencia). En el proceso civil se observarán las siguientes reglas de competencia:

1. En las demandas con pretensiones reales o mixtas sobre bienes en general, será competente:

a) La autoridad judicial del lugar donde estuviere situado el bien litigioso o del domicilio de la parte demandada, a elección de la parte demandante.

b) Si los bienes fueren varios y estuvieren situados en lugares diferentes, el de aquel donde se encontrare cualquiera de ellos.

c) Si un inmueble abarcare dos o más jurisdicciones, el que eligiere la parte demandante.

2. En las demandas con pretensiones personales, será competente:

a) La autoridad judicial del domicilio real de la parte demandada.

b) El del lugar donde deba cumplirse la obligación, o el de donde fue suscrito el contrato, a elección del demandante.

c) En caso de contratos por medio electrónico, será competente la autoridad judicial pactada en el contrato, y a falta de éste la autoridad judicial del domicilio real de la parte demandada, salvo que la Ley especializada disponga lo contrario.

3. En las sucesiones, será competente:

a) La autoridad judicial del lugar del último domicilio real de la o del causante, o el de donde se hallare cualquiera de los bienes sucesorios.

b) Si el fallecimiento ocurriere en el extranjero, el del último domicilio real que la o el causante hubiere constituido en el Estado Plurinacional, o el de donde se hallare cualquiera de los bienes sucesorios.” (Asamblea Legislativa Plurinacional, 2013)

Por su parte, la Ley N° 1790 Código de Procedimiento Penal, delimita la competencia de los Juzgados en materia penal, conforme los siguientes lineamientos:

“Artículo 49°. (Reglas de competencia territorial). Serán competentes:

1. El juez del lugar de la comisión del delito. El delito se considera cometido en el lugar donde se manifieste la conducta o se produzca el resultado;
2. El juez de la residencia del imputado o del lugar en que éste sea habido;
3. El juez del lugar donde se descubran las pruebas materiales del hecho;
4. Cuando el delito cometido en territorio extranjero haya producido sus efectos en territorio boliviano, conocerá el juez del lugar donde se hayan producido los efectos o el que hubiera prevenido;
5. En caso de tentativa, será el del lugar donde se realizó el comienzo de la ejecución o donde debía producirse el resultado; y,
6. Cuando concurren dos o más jueces igualmente competentes conocerá el que primero haya prevenido.

Los actos del juez incompetente por razón del territorio mantendrán validez, sin perjuicio de las modificaciones que pueda realizar el juez competente.” (Congreso Nacional de la República de Bolivia, 1999)

2.4.4 Derecho Comparado

El actual Sistema de Impugnación Tributaria en Bolivia, otorga al Sujeto Pasivo la posibilidad de impugnar el Acto Administrativo Tributario por dos vías, la administrativa y la judicial, razón por la que surge la posibilidad de que se susciten conflictos de competencia al activarse ambas vías contra un mismo acto administrativo,

situación que no es común en los Sistemas Tributarios de los países sudamericanos, es por ello que, tras revisarse de forma general la conformación de los tribunales o instancias habilitadas para la impugnación de actos administrativos tributarios de países , se ha verificado que en Argentina, Chile y Perú, si bien no se tienen sistemas idénticos, si tienen características similares al nuestro en sus sistemas de impugnación tributaria, pues prevén en sus legislaciones tanto mecanismos en la vía administrativa como en la vía judicial, para poder impugnar los actos emitidos por las Administraciones Tributarias, por lo cual se ha procedido al análisis de su estructura y procedimiento a fin de verificar si pudieran suscitarse conflictos de competencia, como los estudiados en nuestro caso.

2.4.4.1 Argentina

En el caso de la legislación tributaria Argentina, se ha podido identificar casos similares en las que la norma permite la posibilidad al sujeto pasivo de acudir a diferentes medios de impugnación tributaria que son activados a elección del contribuyente, tal es el caso de la Acción de repetición, que se acciona cuando los contribuyentes consideren que hubieren pagado tributos y sus accesorios de más.

En este caso, si la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dictare resolución denegatoria a la Acción de Repetición, o transcurridos 3 meses desde la presentación del reclamo, el contribuyente se encuentra habilitado para interponer un recurso de reconsideración ante el fisco, o en su defecto puede optar entre presentar:1) Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o 2) Demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

En este caso el término “puede optar” indica que no pueden activarse simultáneamente las dos vías de impugnación mencionadas, siendo una alternativa de la otra, no existiendo normativa que regule la posibilidad de que se habiliten ambas vías contra el mismo acto administrativo tributario.

Lo propio ocurre en el caso de impugnaciones de resoluciones del fisco que determinen impuestos, accesorios, sanciones y denegatorias de acciones de repetición, pues contra

ellos los contribuyentes pueden presentar: 1) Recurso de reconsideración ante el fisco o 2) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación; pues pese a ser dos recursos administrativos, estos son optativos y excluyentes entre sí. En casos específicos normados por ley, se habilita la posibilidad de interponer recursos ante la justicia, previo agotamiento de la vía administrativa. (Argentina, 1998)

2.4.4.2 Chile

En el caso de la República de Chile, la legislación emitida en el ámbito tributario a partir del 2013, otorga la competencia para resolver los reclamos que presentan los contribuyentes, conforme a lo establecido en el Libro Tercero del Código Tributario, a los Tribunales Tributarios Aduaneros, constituidos en las diferentes regiones del país, sin embargo, su intervención se suscita después de que se agotaron los medios administrativos que pudo accionar el sujeto pasivo, como es el recurso de reposición, en los casos en que se permite su interposición, empero si este se activa a la par de una reclamación ante el Tribunal Tributario Aduanero (TTA), se da por concluido el recurso de reposición administrativa y continúa únicamente la tramitación del reclamo ante el TTA. (Congreso Nacional de Chile, 2009)

Para el caso de Chile, si bien existe la posibilidad de activar recursos administrativos, se verifica que se propugna la prevalencia de la vía judicial, constituida por los TTA, por encima de los procedimientos administrativos, pues ante la interposición de ambos de forma simultánea, se deja sin efecto lo actuado en vía administrativa, quedando subsistente las acciones de reclamación presentadas en los TTA.

2.4.4.2 Perú

En la vecina República de Perú, los medios de impugnación habilitados contra los actos administrativos emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), son la reclamación, apelación y queja ante el Tribunal Fiscal.

La cronología en que se presentan estos recursos se organiza a partir de la interposición primigenia de los recursos administrativos, como son la reclamación y apelación ante la

misma administración tributaria, para luego recién habilitarse la apelación o reclamación ante el Tribunal Fiscal, que puede dar paso a una demanda Contenciosa Administrativa en la vía judicial (Presidente de la República de Perú, 2013), por lo que, a partir de la configuración del procedimiento impugnatorio establecido, no existe la posibilidad de que dos recursos, ya sean administrativos o judiciales, puedan ser interpuestos de forma simultánea, no existiendo situaciones análogas al objeto de la presente investigación.

CAPITULO III

METODOLOGÍA

3.1 Diseño de la Investigación

3.1.1 Tipo de Investigación

La investigación descriptiva se basa en la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, es decir, se ven y se analizan las características y propiedades para luego profundizar más en el tema. (Tamayo y Tamayo, 2003). Mediante este tipo de investigación, la descripción de una situación o u hecho en particular, va más allá de detallar sus características, sino que está encaminada a examinar de forma más precisa las particularidades del problema.

La investigación propositiva se caracteriza por generar conocimiento y propende además por el desarrollo, el fortalecimiento y el mantenimiento de estos colectivos, con el fin de lograr altos niveles de productividad y alcanzar reconocimiento científico interno y externo.

En el presente caso, la investigación es de tipo descriptiva y propositiva, ya que inicialmente se obtuvo información suficiente para poder describir y analizar los hechos y la realidad referentes al objeto de estudio; para luego, ante la necesidad de regular los criterios que deben aplicarse para resolver los conflictos de competencia que se presentan entre la vía judicial y administrativa de impugnación, se procedió a elaborar la propuesta de Ley que establece las reglas a aplicarse para que se resuelvan los conflictos de competencia.

3.1.2 Enfoque de Investigación

Con el enfoque cualitativo se tiene una gran amplitud de ideas e interpretaciones que enriquecen el fin de la investigación, esto nos dirige a un proceso inductivo contextualizado.

El enfoque de la presente investigación es de tipo cualitativo, siendo que se procederá al análisis de los resultados obtenidos en la etapa de diagnóstico para expresar las cualidades sobre el tratamiento de los conflictos de competencia que se presentan

cuando se activan de forma simultánea ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo.

3.1.3 Diseño de la Investigación

La investigación es de tipo no experimental.

3.1.4 Métodos Teóricos

Método Histórico – Lógico

Permite estudiar los hechos del pasado con el fin de encontrar explicaciones causales a las manifestaciones propias de las sociedades actuales (Dzul Escamilla, 2010). Lo histórico y lo lógico están estrechamente vinculados, lo histórico se refiere al estudio del objeto en su trayectoria real a través de su historia, con sus condicionamientos sociales, económicos y políticos en los diferentes periodos. Lo lógico interpreta lo histórico e infiere conclusiones además para descubrir la esencia del objeto se requiere los datos que le proporciona lo histórico.

Con el objeto de conocer los antecedentes históricos que han dado lugar a la implementación de los actuales procedimientos de impugnación tributaria vigentes en Bolivia, a fin de conocer su origen y evolución, se ha realizado una revisión documental del desarrollo histórico y antecedentes que han precedido a la normativa actual que regula las vías judicial y administrativa de impugnación tributaria.

Método de Análisis y Síntesis

Este método estudia los fenómenos descomponiéndolos en sus partes a las que examina de forma individual (análisis) y luego las integra para evaluarlas de forma integral (síntesis), tiene gran utilidad para la búsqueda y el procesamiento de la información empírica, teórica y metodológica, el análisis de la información posibilita descomponerla en busca de lo que es esencial en relación con el objeto de estudio, mientras que la síntesis puede llevar a generalizaciones que van contribuyendo paso a paso a la solución del problema científico como parte de la red de indagaciones necesarias. (Rodríguez Jiménez & Pérez Jacinto, 2017).

En la presente investigación se ha procedido a analizar la normativa vigente que regula la activación de los medios de impugnación habilitados en materia tributaria, tanto en la vía judicial como en la vía administrativa, permitiendo aquello la comprensión de la naturaleza y características de las instancias que conocen y resuelven cada uno de ellos, así como los procedimientos que se desarrollan para su tramitación y los criterios principales que se aplican en cada vía a momento de resolver.

Método Inductivo Deductivo

La inducción es una forma de razonamiento en la que se pasa del conocimiento de casos particulares a un conocimiento más general, que refleja lo que hay de común en los fenómenos individuales. Su base es la repetición de hechos y fenómenos de la realidad, encontrando los rasgos comunes en un grupo definido, para llegar a conclusiones de los aspectos que lo caracterizan. Las generalizaciones a que se arriban tienen una base empírica (Rodríguez Jiménez & Pérez Jacinto, 2017)

A partir de la revisión documental bibliográfica, así como de los resultados obtenidos en las entrevistas y encuestas aplicadas, en aplicación de este método, se ha logrado precisar las necesidades de los actores que intervienen en el objeto de la presente investigación ante la concurrencia de conflictos de competencia entre las vías de impugnación cuando estas se activan de forma simultánea contra un mismo acto administrativo.

Método Delphi Consulta A Expertos

Se considera como uno de los métodos de pronosticación más confiables que permite estructurar un cuadro de situaciones complejas a través de la elaboración estadística de las opiniones de los expertos en el tema de auto evaluación (Villca, 2009).

Para la validación de expertos se ha tomado como aplicación el método DELPHI, considerada como uno de los métodos subjetivos de pronosticación más confiables, constituye un procedimiento para confeccionar un cuadro de la evolución de situaciones complejas, a través de la elaboración estadística de las opiniones de expertos en el tema tratado (Villca, 2009).

3.1.5 Técnicas de Investigación

Entrevista

Técnica de comunicación verbal que puede realizarse cara a cara entre dos o más personas o a través de medios de comunicación como por ejemplo la radio o el teléfono, pero donde siempre existe un entrevistador y un entrevistado que establecen una comunicación interpersonal (Ecotec, 2021).

En este caso se realizaron entrevistas a 2 Jueces en materia Contenciosa Tributaria y a 2 de los Directores de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, para consultar sobre su conocimiento y criterios que consideran deben aplicarse para resolver conflictos de competencia en el ámbito de impugnación tributaria.

Encuesta

Las encuestas son instrumentos de investigación descriptiva que precisan identificar a priori las preguntas a realizar, las personas seleccionadas en una muestra representativa de la población, especificar las respuestas y determinar el método empleado para recoger la información que se vaya obteniendo (Trespacios Gutiérrez, Vásquez Casielles, & Bello Acebrón, 2005).

La técnica de encuesta es ampliamente utilizada como procedimiento de investigación, y permitió obtener recolectar y analizar datos de modo rápido y eficaz. Este método se aplicó a diez Jueces en materia Contenciosa Tributaria para obtener información sobre los criterios aplicados o que consideran que deben aplicarse por los jueces y funcionarios de la AIT para resolver los conflictos de competencia que se suscitan cuando se activan ambas vías de impugnación contra un mismo acto administrativo tributario.

Como instrumento de encuesta se utilizó el cuestionario para la recolección de información.

3.2. Población y muestra

Población

La población es la totalidad de un fenómeno de estudio, incluye la totalidad de unidades de análisis que integran dicho fenómeno y que debe cuantificarse para un determinado

estudio integrando un conjunto N de entidades que participan de una determinada característica, y se le denomina la población por constituir la totalidad del fenómeno adscrito a una investigación (Tamayo y Tamayo, 2003)

La población a la que se aplicó esta investigación está conformada por los veinticuatro (24) Jueces en materia Contenciosa Tributaria que ejercen funciones actualmente en el Órgano Judicial y los cuatro (4) Directores Regionales de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, que son quienes por mandato legal conocen y resuelven los conflictos de competencias que se suscitan cuando un mismo acto administrativo es impugnado en la vía judicial y la vía administrativa, simultáneamente.

Muestra

La muestra es una parte o el subconjunto de la población dentro de la cual poseen características que la reproducen de la manera más exacta posible (Palella y Martins 2008).

En otras palabras, la muestra es una parte representativa de la población que evidencia o replica las características generales de la misma. En la presente investigación se trabajó con el 50 % de la población, esto es con dos (2) Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria y doce (12) Jueces en materia Contenciosa Tributaria, como muestra intencional, aplicando como criterio de selección el conocimiento previo y la resolución de casos en los que se suscitaron conflictos de competencias.

CAPITULO IV

DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Análisis y Desarrollo del Tema de Investigación

Las vías de impugnación tributaria reconocidas en la legislación boliviana, provienen de dos sistemas impuestos a través de Códigos Tributarios promulgados en diferentes momentos históricos coyunturales y por ende fueron concebidos con finalidades dispares.

El proceso contencioso tributario, implementado a través de la Ley 1340 Código Tributario derogado, fue incorporado en la legislación como un proceso a ser conocido y resuelto por un Tribunal Fiscal autónomo e independiente a cualquiera de los entonces Poderes de la República de Bolivia, que tuviera la especialización necesaria para la atención de las causas emergentes de controversias tributarias, propugnando un procedimiento sumario y en única instancia, lo que implica que las decisiones asumidas en estos no podían ser objeto de revisión.

Por su parte, la impugnación tributaria a través de los recursos administrativos establecidos en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, modificada por la Ley 3092, supeditó el conocimiento de las impugnaciones a presentarse contra los actos administrativos tributarios, a una instancia administrativa, que si bien resulta ajena a la estructura de las Administraciones Tributarias, forma parte del Poder Ejecutivo (ahora Órgano Ejecutivo), como era la Superintendencia Tributaria, hoy Autoridad de Impugnación Tributaria, asimilando para su tramitación las características de los recursos administrativos de revocatoria y jerárquico reconocidos en la Ley 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, bajo el denominativo de Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico, siendo estos resueltos por las instancias correspondientes a nivel regional y nacional, respectivamente, de la ahora Autoridad de Impugnación Tributaria.

Como es posible advertir de la simple enunciación de las características de ambos procedimientos de impugnación, son más las disimilitudes que se identifican a partir del contraste de estos procedimientos que las semejanzas que pudieran encontrarse entre

ellos, siendo su sobreposición y vigencia simultánea actual una situación improvisada a través de fallos constitucionales que, en aras de garantizar el derecho a la impugnación de los actos administrativos tributarios ante un juez independiente, han generado que actualmente coexistan dos vías de impugnación tributaria, sin que se hayan compatibilizado previamente las condiciones para su convivencia, lo que viene generando inseguridad jurídica para los administrados (sujetos pasivos de la relación tributaria), que acuden a una u otra vía de impugnación a efecto de encontrar resguardo a sus derechos, sin poder tener la certeza de la forma en que será resuelto su reclamo por una u otra instancia, debido a la falta de coordinación y unificación de criterios entre las instancias habilitadas para conocer y resolver las impugnaciones en ambas vías.

A estos desafíos que se presentan en mérito a la coexistencia no regulada de las dos vías de impugnación tributaria, se suma en la actualidad la posibilidad de que ambas vías de impugnación tributaria puedan ser activadas de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario, debido a la multiplicidad de sujetos pasivos contra los que pueden encontrarse dirigidos los actos que emiten las Administraciones Tributarias, siendo los casos más emblemáticos y actualmente conocidos los casos en que por corresponsabilidad tributaria se ejercen las facultades de determinación, control, fiscalización, imposición de sanciones y ejecución de la Administración Aduanera, no únicamente en contra de los operadores de comercio exterior, sino también en contra de las Agencias Despachantes de Aduana, que en su condición de auxiliares de la función aduanera fueron contratados para elaborar y validar las declaraciones juradas en las operaciones de comercio exterior (importaciones, exportaciones) por encargo de sus comitentes.

Hasta ahora, en observancia a lo dispuesto en la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre, que asimiló el criterio previsto en el art. 174 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, se ha entendido que la elección de una vía de impugnación importa renuncia de la otra, lo que implica que, si bien existe la posibilidad de que un sujeto pasivo pueda impugnar el acto administrativo tributario, ya sea por la vía administrativa o por la vía judicial, no puede activar ambas de forma simultánea, sino que debe elegir una de ellas para ejercer su derecho a la impugnación, siendo el criterio de oportunidad

el que determinará la competencia de la vía habilitada para conocer y resolver la impugnación del acto administrativo, pues al activar la primera tácitamente renuncia a la segunda, asegurándose así que el sujeto pasivo no someta el acto administrativo a juicio y/o revisión de dos instancias diferentes.

No obstante, el escenario analizado en el presente trabajo de investigación ha puesto en evidencia la existencia de un vacío legal en nuestro ordenamiento jurídico, toda vez que las disposiciones normativas vigentes restringen la posibilidad de impugnar un mismo acto administrativos por las dos vías de impugnación tributaria, teniendo como único presupuesto que el acto administrativo afecte o alcance únicamente a un sujeto pasivo (contribuyente, operador de comercio exterior, propietario), omitiendo considerar que en el contexto de las operaciones comerciales actuales, se producen situaciones en las que más de un sujeto pasivo es alcanzado por un acto administrativo tributario, como por ejemplo, cuando se aplican las figuras reguladas en los artículos 26 y siguientes de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, referidas a las responsabilidad solidaria, terceros responsables y responsables subsidiarios, así como en otros contextos en los que la responsabilidad de una contravención o ilícito alcanza a más de un responsable, como es el caso del contrabando contravencional, donde se sanciona mediante Resolución Administrativa, no únicamente a quien cometió el contrabando como propietario de los bienes internados ilegalmente, sino que también se impone sanción administrativa al dueño del medio de transporte en que fueron encontrados los bienes declarados contrabando.

Asimismo, la responsabilidad solidaria de varios sujetos pasivos no resulta ajena al ámbito de los impuestos municipales, por cuanto la copropiedad de bienes inmuebles y vehículos es una realidad común en nuestro medio, lo que implica que las obligaciones tributarias sobre dicho derecho propietario pueden ser exigidas a uno de los propietarios como a todos ellos, en mérito a la responsabilidad solidaria, lo que implica que los actos administrativos tributarios emitidos por los Gobiernos Autónomos Municipales en ejercicio de sus facultades impositivas pueden alcanzar a uno o más sujetos pasivos.

En el caso de los impuestos internos, también es posible verificar la concurrencia de situaciones en las que más de un sujeto pasivo puede ser alcanzado por un acto

administrativo tributario, por cuanto, cada vez son más las actividades que se realizan por personas jurídicas o morales, que en los hechos representan la constitución de una sociedad o asociación conformada por varias personas naturales, quienes si bien, conforman un patrimonio en favor de la persona jurídica, autónomo e independiente al propio o personal, en caso de activación de un proceso de ejecución en el que pueda llegarse incluso a la derivación de la acción a responsables subsidiarios, precisamente este acto administrativo alcanzará a más de un sujeto pasivo, lo propio ocurre ante la posibilidad de sucesión de personas naturales a título universal.

Todos estos escenarios que pueden presentarse en los diferentes ámbitos tributarios, muestran la posibilidad de que un acto administrativo tributario (llámese Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, Resolución Administrativa, etc.) pueda alcanzar a más de un sujeto pasivo, situación que, conforme se ha venido analizando conlleva la posibilidad de que cada uno de ellos pueda acudir a la vía de impugnación tributaria (administrativa o judicial) que, a criterio personal, considere adecuada para ejercer su derecho a reclamar sobre la decisión asumida en el acto impugnado, sin que exista actualmente normativa vigente que restrinja la posibilidad de que los sujetos afectados activen de forma independiente uno del otro, ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra el mismo acto administrativo tributario, así como tampoco existen previsiones que permitan esclarecer cómo se procederá ante la activación de estos supuestos y cuál debe ser el accionar de las autoridades administrativas y jurisdiccionales ante esta situación.

Conforme se tiene expuesto previamente, la Ley 1340 Código Tributario derogado y la SSSC 0090/2006, establecieron la alternabilidad en la activación de las vías de impugnación tributaria, con la finalidad de evitar que el mismo acto administrativo pueda ser objeto de revisión por dos instancias diferentes y pueda darse lugar a la emisión de dos Resoluciones de “revisión” que no compartan un mismo criterio y puedan resultar incompatibles en su ejecución, tal es el caso de que una de ellas revoque parcial o totalmente el acto impugnado y la otra lo anule, lo que generaría incertidumbre e inseguridad jurídica entre los sujetos pasivos y las propias administraciones tributarias, quienes estarían obligadas a cumplir dos fallos, en muchos casos distintos, al encontrarse

investidos con la misma fuerza ejecutiva; situación que evidencia y refuerza la necesidad de que la normativa establezca reglas claras y precisas que permitan actualmente dilucidar y resolver los conflictos que pueden emerger cuando dos o más sujetos pasivos activan, de forma independiente uno del otro, ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario, por cuanto no resulta posible aplicar la alternatividad como única regla vigente actual, al encontrarse esta dirigida a regular y restringir el accionar de un solo sujeto pasivo y no así de dos o más sujetos pasivos, quienes de forma individual tienen la prerrogativa de elegir qué vía de impugnación activar frente a un acto administrativo tributario que consideren lesivo a sus intereses.

A partir de los resultados de la investigación obtenidos de encuestas y entrevistas aplicadas precisamente a las autoridades que conforman las instancias habilitadas por ley para la impugnación tributaria en la vía judicial, como son los Jueces Contencioso Tributario, y la vía administrativa, como son los Directores de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, se ha logrado evidenciar que, en la actualidad, aproximadamente en todos los departamentos (distritos judiciales) se han atendido casos en los que se han activado ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra el mismo acto administrativo tributario, en la mayoría de estos casos, las experiencias de los Jueces y Directores se encuentran vinculadas al ámbito aduanero, habiéndose verificado que es la Aduana Nacional la administración tributaria que emite actos administrativos que alcanzan a más de un sujeto pasivo, como ejemplo se encuentran los casos de contrabando y de corresponsabilidad tributaria con el auxiliar de la función aduanera.

Ante la presentación de estos casos, las autoridades tanto jurisdiccionales como administrativas, reconocen que no existieron precedentes a los que pudieran haber acudido para conocer el criterio normativo, doctrinario o jurisprudencial aplicable para la resolución de estos conflictos, debido a que esta temática no ha sido tratada ni analizada previamente por Tribunales superiores, menos aún se encuentra regulada por ninguna norma legal o reglamentaria que establezca cómo se resolverán estas situaciones y cuál de las instancias de impugnación activadas debe ser la competente para conocer y

resolver de forma conjunta las impugnaciones presentadas, más aún cuando estas pertenecen a diferentes Órganos del Estado y carecen de normativa adjetiva o procesal común que resulte aplicable a los procedimientos jurisdiccionales como administrativos.

No obstante, la ausencia de normativa y precedentes para la resolución de estos casos, afortunadamente no se constituyó un óbice para las autoridades judiciales y administrativas, quienes en procura de evitar incertidumbre e inseguridad jurídica en los sujetos administrados, así como generar un escenario de confrontación y conflicto entre las instancias habilitadas para la impugnación de actos administrativos tributarios, aplicaron en mérito a directrices constitucionales y principios procesales, el criterio de oportunidad para resolver estas situaciones, y sin cuestionar la competencia de una u otra instancia para el conocimiento y resolución de las impugnaciones, declinaron o reconocieron la competencia de la primera vía de impugnación activada para proceder a la unificación de los procesos (acumulación) y así posibilitar que estos se resuelvan de forma conjunta, a fin de que el acto administrativo sea objeto de revisión por una única vía.

Esta solución asimilada tanto por los Jueces Contencioso Tributarios como por los Directores de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, si bien se constituye en un medio eficaz para resolver estos conflictos, no puede ser instituida y reconocida simplemente por costumbre en el que hacer jurisdiccional del Órgano Judicial y de las instancias del Órgano Ejecutivo, pues su aplicación puede ser objeto de cuestionamiento en cualquiera de los casos que pudieran presentarse, por cuanto el derecho a la impugnación no se trata solo de un ritualismo procesal, sino del ejercicio de uno de los principales elementos que hacen al derecho, garantía y principio del debido proceso, por cuanto a través de este se le otorga al Sujeto Pasivo la posibilidad de reclamar sobre los actos administrativos tributarios que consideren lesivos a sus intereses, siendo esta la única posibilidad que estos puedan modificarse o revocarse.

Es por ello que el reconocimiento de la competencia de las vías de impugnación tributaria, tanto judicial como administrativa, debe encontrarse necesariamente plasmada en una norma de igual jerarquía a la de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, pues si bien, en los hechos la mejor solución es la compatibilización y unificación de las vías de

impugnación tributaria, esta no representa un solución a corto plazo, siendo necesaria y urgente la regulación de los conflictos que pudieran emerger entre las vías de impugnación tributaria a efecto de brindar seguridad jurídica al contribuyente y validar los actos de las autoridades jurisdiccionales como de las instancias administrativas, cuando estas declinan o reconocen la competencia de la primera vía activada para conocer y resolver todas las impugnaciones contra un mismo actos administrativo tributario, a fin de que no pueda cuestionarse su validez y resulte plenamente aplicables y exigibles sus efectos con relación al acto administrativo impugnado, así como también a partir de su reconocimiento puedan regularse posteriormente los procedimientos internos a seguir para la acumulación de las impugnaciones ante una única instancia de impugnación, constituyendo ésta la base y finalidad de la propuesta desarrollada en el presente trabajo de investigación.

4.2 Resultados

4.2.1 Resultados obtenidos de las entrevistas

En la presente investigación, se aplicó una entrevista estructurada a dos Jueces en Materia Contenciosa Tributaria y dos Directores de Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, las cuales fueron realizadas en el mes de abril de la gestión 2024 y cuyas respuestas se encuentran presentadas en los siguientes cuadros.

4.2.1.1 Entrevistas a Jueces Tributarios

Pregunta	Respuestas Juez 1	Respuestas Juez 2	Análisis
1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?	Si	Si	Ambos jueces tributarios admiten conocer casos en que pueden suscitarse conflictos de competencia entre las vías de impugnación tributaria, cumpliendo el criterio de selección de la muestra.
2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto	El único resquicio donde puede ocurrir esa singularidad es cuando dos administrados son sancionados por una misma resolución determinativa. (Ej.	Cuando existe más de un obligado en la relación tributaria.	Los jueces entrevistados coinciden en que los conflictos de competencia entre las vías de impugnación tributaria emergen de actos que alcanzan a

administrativo tributario?	Trasportista y propietario de mercadería ilegal)		más de un sujeto pasivo.
3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?	Si	Si	Ambos jueces señalan que es necesario definir la competencia de una de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas, lo que evidencia la necesidad de establecer reglas que permitan resolver estos conflictos de manera uniforme.
4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?	<p>Porque no tiene inteligibilidad, que un solo hecho, sea dirimido por dos jueces distintos a la vez.</p> <p>Provoca la fusión de dos roles en el ente administrativo que emitió la decisión, que son incompatibles. En la vía jurisdiccional, la administración cumple el rol de demandado, presentando los motivos que valorizan la rectitud de su actuar. Y en la impugnación administrativa, como juez que revisa la decisión.</p> <p>Ambas vías, provocan su propia etapa recursiva que es extensa que a la postre, las resoluciones finales, provocan la inaplicabilidad la una de la otra.</p> <p>En concomitancia, los dos ciudadanos sancionados en la vía administrativa, concuerdan o toleran esa forma todavía permisible y no regulada, para provocar demoras e inaplicabilidad de decisiones, al juzgamiento de sus actos.</p>	El motivo de que no proceda la impugnación simultánea de un acto administrativo, reside en que tanto los recursos de alzada y jerárquico en sede administrativa, como el proceso contencioso Tributario buscan la misma finalidad, la de dejar sin efecto el acto impugnado, en tal sentido, activar simultáneamente ambas vías, implicaría que las resoluciones resulten ineficaces, ya que los criterios empleados en ambas instancias pueden variar y generar inseguridad jurídica sobre qué Resolución aplicar, vale decir, que en el hipotético caso de que el administrado interponga de manera simultánea un proceso contencioso tributario y un recurso de alzada, el resultado y efecto de ambos procesos puede variar, generando incertidumbre en la administración tributaria, sobre cual resolución aplicar.	El principal motivo identificado por los jueces entrevistados, para que sea necesario el definir la competencia de una de las vías de impugnación, es la posible incompatibilidad de las resoluciones que pudieran emitirse por las instancias de impugnación para resolver el mismo hecho o acto impugnado; siendo plenamente factible, en los hechos, que se lleguen a emitir resoluciones contradictorias entre sí y de imposible cumplimiento, si es que no se define la competencia de una de las vías de impugnación tributaria.
5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un	Si	Si	Ambos jueces reconocen haber conocido casos en los

<p>conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?</p>			<p>que se han presentado conflicto de competencias entre ambas instancias de impugnación tributaria, lo que evidencia que es una problemática vigente y que posiblemente pueda resultar recurrente en la actualidad.</p>
<p>6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?</p>	<p>En la gestión 2014, un vehículo con placa de circulación extranjera (brasileña), fue encontrado en la carretera Cobija-Porvenir, por personal de la ADUANA; se dispuso el comiso definitivo del vehículo.</p> <p>La Aduana Nacional al previsto el ingreso de vehículos con fines de turismo, hasta un plazo de 90 días prorrogables, con el solo registro de ingreso al país. Su omisión genera la pérdida del motorizado. Pues se asume el ingreso ilegal de mercadería.</p> <p>El conductor que fue intervenido en ese momento, era boliviano, poseedor del vehículo, que presuntamente hubiera comprado el vehículo, empero no existía documento al respecto. El propietario era extranjero (brasileño) Habitualmente existe en esta región fronteriza la venta de vehículos, bajo esas características.</p> <p>En el caso, el simple poseedor, de quien se sospecha que hubiese adquirido el vehículo sin cumplir las formalidades legales, acudió a la jurisdicción contenciosa tributaria.</p> <p>El ciudadano brasileño, que en los registros</p>	<p>Ante el comiso de una mercancía indocumentada, la Resolución Administrativa sancionó al dueño de los bienes transportados con el comiso de los mismos por haber incurrido en contrabando contravencional, por otro lado impulso una multa económica como sanción al propietario del vehículo en el que se transportaba la mercancía comisada.</p> <p>El dueño de la mercancía acudió a la vía administrativa y el propietario del vehículo presentó demanda contenciosa tributaria.</p>	<p>Los jueces entrevistados, de forma coincidente, exponen casos de temática aduanera, ambos referidos a comiso de bienes, en los que existen más de un sujeto pasivo o administrado afectado por el acto administrativo definitivo emitido por la Administración Aduanera. Esto muestra que la activación de ambas vías de impugnación tributaria ocurre con mayor frecuencia en el ámbito aduanero, siendo más específicos en la sanción de contrabando contravencional.</p>

	aparecía como propietario, acudió mediante impugnación a la vía administrativa.		
7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?	<p>En la vía contenciosa tributaria, fue admitida la demanda, se ordenó la remisión de las copias de todo el sumario aduanero.</p> <p>En los antecedentes remitidos, hubo memoriales presentados a la Administración de Aduana de la Zona Franca Comercial de Cobija dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, aparecían del ciudadano brasileño propietario según la documentación de Brasil, reclamando la devolución y un memorial modesto pero que llevaba el título de recurso de impugnación. En esos escritos el indicado ciudadano refería domicilio procesal.</p> <p>Por ello se ordenó la citación mediante cédula o personalmente; al extranjero, en la oficina de su abogado, se describió en esa decisión que quien es citado por una autoridad no puede serlo por otra, en el mismo asunto según los artículos 73-II y 118-1 del CPC, se ordenó la acumulación de ambos recursos según el artículo 345 del CPC, y la notificación personal al encargado de Administración de Aduana de la Zona Franca Comercial de Cobija dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional.</p>	<p>En caso de presentarse una situación en la que el administrado acuda a ambas vías, a criterio del suscrito, prevalece la que fue interpuesta y notificada primero a la autoridad tributaria, vale decir, que en caso de haberse interpuesto un recurso de alzada con anterioridad al proceso contencioso tributario, prevalece el primero, de igual manera aplicaría el mismo criterio a la inversa. En el primer caso, la autoridad jurisdiccional mediante resolución motivada debe anular la admisión de demanda y determinar el rechazo de la misma (no existe procedimiento específico y tampoco se encuentra entre las excepciones permitidas) y declinar competencia y en el segundo caso debe ordenar a la Autoridad Administrativa rechace el recurso administrativo interpuesto y decline competencia en favor de la autoridad jurisdiccional.</p>	<p>Los dos jueces encuestados de manera uniforme, aplicaron el criterio de temporalidad para hacer prevalecer la competencia de la instancia de impugnación tributaria que asumió conocimiento de la primera impugnación presentada en contra del acto administrativo definitivo.</p> <p>Lo expuesto evidencia que se vienen aplicando de forma supletoria los criterios previstos en el Código Procesal Civil (acumulación de expedientes) para resolver los conflictos de competencia entre instancias de impugnación tributaria, pues se reconoce en ambos casos la preeminencia de la competencia de la autoridad que asumió primero el conocimiento de la causa.</p>

	Ninguno de los intervinientes objetó esas decisiones.		
8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?	Decreto Supremo	Ley	En la presente pregunta los encuestados difieren en sus criterios, pues para uno de los jueces si es necesario que las reglas para resolver un conflicto de competencias se regulen por Ley, mientras que para el otro es suficiente que se realice a través de un Decreto Supremo.
9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?	Tomando en cuenta que la administración y autoridades tributarias y aduaneras que dirimen, pertenecen al Órgano Ejecutivo y los Jueces Tributarios al Órgano Judicial. Por el Núm. II del artículo 202 de la Constitución; el Tribunal Constitucional debe resolver los conflictos de competencia.	Juez Tributario	Los jueces encuestados no coinciden en la autoridad que debí ostentar la facultad de resolver los conflictos de competencia, púes el primero señala que debe ser el Tribunal Constitucional Plurinacional y el segundo el Juez Tributario.
10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?	Si	Si	Respecto a la compatibilización de los procedimientos de impugnación tributaria, ambos jueces reconocen que es una necesidad en esta materia.
11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?	Mediante la provocación de reuniones entre técnicos de alto nivel con capacidad de decisión, de todas las entidades comprometidas en el dilema, encontrando criterios consensuados, realizar la suscripción de protocolos por las máximas autoridades.	Es necesaria la aprobación de una Ley en la cual se establezcan y reglamenten de manera exclusiva tanto el proceso contencioso tributario previsto en la Ley 1340 y los recursos administrativos previstos en la Ley 2492, ya que el proceso contencioso tributario se encuentra desfasado y tiene muchos vacíos legales que han tratado de ser subsanados por la jurisprudencia, sin embargo aún persisten	A criterios de los jueces encuestados se hace necesario compatibilizar la coexistencia de los recursos previstos para la impugnación de actos administrativos tributarios, ya sea a través de reuniones entre representantes de ambas vías, o a través de la modificación normativa que permita esclarecer y delimitar las competencias de cada una de estas instancias (AIT y Juez) para conocer en qué

		ciertos problemas por la falta de reglamentación en la Ley; por otro lado, la Ley 2492 no prevé el proceso contencioso tributario, además de que ha sido modificada por otras leyes en el transcurso del tiempo, las cuales solamente regulan aspectos relativos a las actuaciones en sede administrativa.	casos pueden intervenir cada uno de ellos, sin que interfieran en sus labores o se generen conflictos de competencia.
--	--	--	---

4.2.1.2 Entrevistas a Directores Regionales de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria

Pregunta	Respuestas Director 1	Respuestas Director 2	Análisis
1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?	Si	Si	Ambos Directores de ARIT señalan conocer casos en que se activan ambas vías de impugnación tributaria, cumpliendo el criterio de selección de la muestra.
2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?	Cuando existe corresponsabilidad tributaria o el acto administrativo afecta a más de un sujeto pasivo.	Cuando hay más de un obligado tributario afectado o mencionado en el acto definitivo.	Los directores entrevistados de manera uniforme manifiestan que la activación de ambas vías de impugnación tributaria ocurre ante actos que alcanzan a más de un sujeto pasivo.
3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?	Si	Si	Los directores coinciden en que es necesario definir la competencia de una de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas, reafirmando con ello la necesidad de establecer reglas que permitan resolver estos conflictos de manera uniforme.
4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que	Debido a que si se activan ambas vías de	Desde luego es necesario definir una	Ambos entrevistados manifiestan que el

<p>considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?</p>	<p>impugnación se corre el riesgo de que puedan emitirse resoluciones incompatibles en sus efectos, ejemplo una nulidad y una revocatoria.</p>	<p>única vía de impugnación para unificar la reclamación de diferentes actores en una sola decisión que afecta a todos; pues si las dos vías se activan por actores diferentes puede darse situaciones en que una vía confirme el acto y en la otra se anule el acto para reponer el procedimiento por un vicio probado en el proceso.</p>	<p>motivo principal para definir la competencia de una de las vías de impugnación, es el riesgo de que se emitan resoluciones incompatibles; estos criterios resultan coincidentes con los señalados por los jueces y reafirman la necesidad de implementar reglas que definan la competencia de una vía.</p>
<p>5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?</p>	<p>Si</p>	<p>Si</p>	<p>El hecho de que ambos directores encuestados hayan conocido casos en los que se han activado ambas vías de impugnación tributaria, refuerza la necesidad de atender esta problemática al encontrarse vigente en casos reales.</p>
<p>6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?</p>	<p>En los procesos de fiscalización de la Aduana Nacional, ya que se siguen contra el importador y la Agencia Despachante de Aduanas, en este caso el importador interpuso demanda contenciosa tributaria y la Agencia Despachante de Aduana presentó Recurso de Alzada.</p>	<p>En materia aduanera contra una Resolución de Contrabando con varios ítems y diferentes propietarios de la mercancía, uno optó por Recurso de Alzada y otro impugnó por la vía judicial. La Aduana no generó un conflicto de competencia, respondió en ambas instancias presentando fotocopias legalizadas de los antecedentes. La AIT en conocimiento no formal de esa situación aceleró la emisión de su Resolución para que la Aduana pueda poner esa decisión en conocimiento de la autoridad judicial. El resultado de lo resuelto en la instancia judicial desconozco.</p>	<p>Al igual que los jueces, los directores entrevistados exponen casos del ámbito aduanero, en el que los sujetos afectados activaron ambas vías de impugnación tributaria, refrendando con ello que estos casos se presentan principalmente en esta materia.</p>

<p>7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?</p>	<p>La primera vía de impugnación debe limitar la competencia de la otra, ya que se previno competencia al conocer primero el asunto controvertido.</p>	<p>Dado que las dos vías son excluyentes entre sí, el criterio a ser aplicado debería ser el de oportunidad, es decir, cual es la primera impugnación planteada, según el cargo de recepción.</p>	<p>Los directores encuestados coinciden en que se debe aplicar el criterio de oportunidad para definir la competencia de una de las instancias, para que resuelva los recursos activados en ambas vías de impugnación tributaria, aplicándose así las reglas de competencia ya reconocidas en otras áreas del derecho.</p>
<p>8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?</p>	<p>Ley</p>	<p>Ley</p>	<p>En esta pregunta ambos directores señalan que la reglamentación para la resolución de conflictos de competencia debe implementarse a través de una Ley.</p>
<p>9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?</p>	<p>Tribunal Constitucional</p>	<p>Tribunal Constitucional</p>	<p>Ambos directores encuestados señalan que la autoridad que debe resolver los conflictos de competencia, es el Tribunal Constitucional Plurinacional.</p>
<p>10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?</p>	<p>Si</p>	<p>Si</p>	<p>Se reconoce de manera uniforme la necesidad de compatibilizar normativamente los procedimientos de impugnación tributaria.</p>
<p>11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?</p>	<p>Lo ideal sería que se implemente una única vía de impugnación, o en su caso, reglamentar en qué casos corresponde activar la vía administrativa y en cuales la judicial.</p>	<p>Generar un solo procedimiento de impugnación mediante Ley, con iguales reglas e iguales plazos, ver quien es más eficiente y pertinente técnicamente en la administración de justicia.</p>	<p>Si bien uno de los directores manifiesta que debe implementarse una única vía de impugnación, otro señala que debe contrastarse la eficiencia de ambas vías en similares condiciones para</p>

			determinar cual debe prevalecer.
--	--	--	----------------------------------

4.2.2 Resultados obtenidos del cuestionario a 10 jueces en materia Contenciosa Tributaria.

Se aplicó la encuesta a diez (10) Jueces en materia Contenciosa Tributaria de distintos distritos judiciales del Órgano Judicial. Los cuestionarios de las encuestas aplicadas contienen siete preguntas cerradas, con respuestas de selección múltiple, estos fueron enviados y llenados en el mes de abril de la gestión 2024, presentándose a continuación los resultados obtenidos para cada una de las cuestionantes, a través de su tabulación en tablas y sus respectivos gráficos.

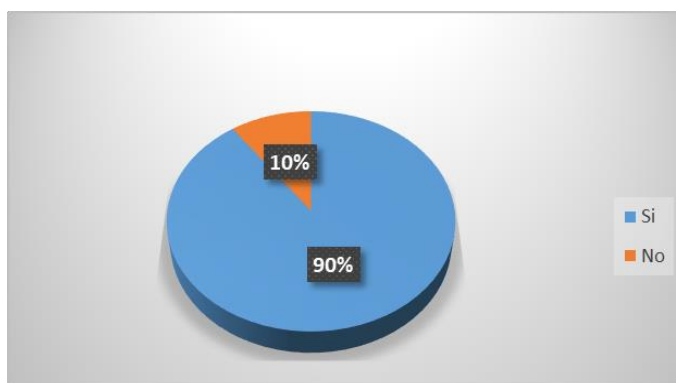
1. ¿Atendió casos en los que se hubiesen generado conflictos de competencia entre las vías de impugnación tributaria?

Cuadro N° 1: Casos Atendidos en Juzgados

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Si	9	90%
b) No	1	10%
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 1: Casos atendidos en Juzgados



Fuente:Elaboración propia

El 90% de los jueces encuestados conoció y resolvió casos en los que se activaron simultáneamente la vía de impugnación judicial y la vía de impugnación administrativa, contra el mismo acto administrativo tributario.

Estos datos permiten inferir que, aproximadamente en todos los distritos judiciales de Bolivia se han presentado casos en los que se han activado simultáneamente ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo, lo que hace evidente la existencia de conflictos de competencia entre las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria y los Jueces Contenciosos Tributarios.

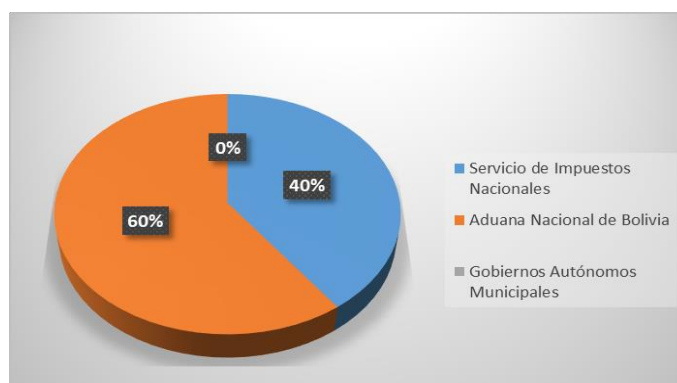
2. ¿Los actos administrativos emitidos por cuál de las Administraciones Tributarias tienen mayor incidencia de casos de conflictos de competencia?

Cuadro N° 2: Actos Administrativos impugnados con mayor frecuencia

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Servicio de Impuestos Nacionales	4	40%
b) Aduana Nacional de Bolivia	6	60%
c) Gobiernos Autónomos Municipales	0	0 %
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 2: Actos Administrativos impugnados con mayor frecuencia



Fuente:Elaboración propia

El 60% de los jueces encuestados considera que los actos administrativos tributarios emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, son los que mayor incidencia tienen en la activación simultánea de la vía de impugnación judicial y la vía de impugnación administrativa.

El 40% de los jueces encuestados considera que los actos administrativos tributarios emitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales, son los que tienen mayor incidencia

al momento de activarse simultáneamente la vía de impugnación judicial y la vía de impugnación administrativa. Ninguno de los encuestados consideró que los actos administrativos tributarios emitidos por los Gobiernos Autónomos Municipales tuvieran mayor probabilidad de ser recurridos en ambas vías de impugnación.

A partir de la información expuesta se puede ver que los conflictos de competencia tienen mayor presencia en la impugnación de los actos administrativos emitidos por la Aduana Nacional, y en menor incidencia en aquellos emitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales, no habiéndose presentado hasta ahora en casos emitidos por los Gobiernos Autónomos Municipales.

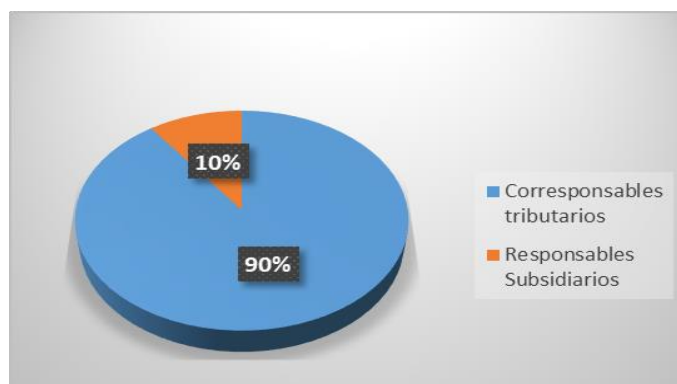
3. Bajo el presupuesto de que para la activación de las dos vías de impugnación tributaria se requiere que el acto administrativo tributario afecte a dos o más sujetos pasivos ¿En qué casos considera que se suscitan con mayor frecuencia los conflictos de competencia?

Cuadro N° 3: Casos con mayor probabilidad de impugnación en ambas vías

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Corresponsables Tributarios	9	90%
b) Responsables Tributarios	1	10%
c) Otros	0	0 %
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 3: Casos con mayor probabilidad de impugnación en ambas vías



Fuente:Elaboración propia

El 90% de los jueces encuestados considera que los casos más frecuentes en los que pueden activarse simultáneamente la vía de impugnación judicial y la vía de impugnación administrativa, son en los actos administrativos tributarios que consignan a dos o más corresponsables tributarios, y solo un 10% señala que esta situación se suscita más en casos de responsables subsidiarios.

Es posible entender a partir de los datos que se presentan, que la mayoría de los casos en los que se presentan conflictos de competencia son aquellos en que los sujetos pasivos alcanzados por el acto administrativo tributario son corresponsables tributarios, situación que puede suscitarse en diversos contextos, como ser en el contrabando contravencional en materia aduanera, cuando existen varios dueños de la mercancía comisada.

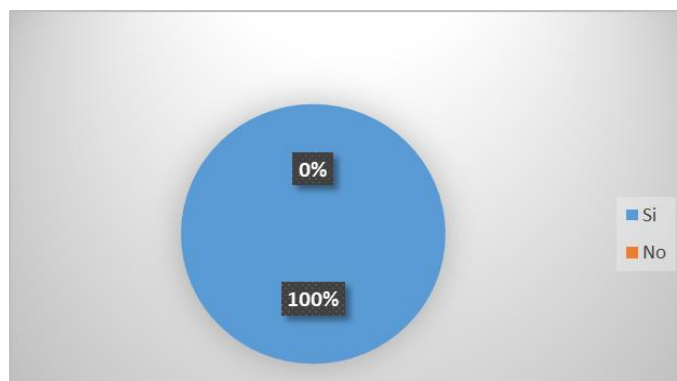
4. ¿Considera que en los casos en los que activan ambas vías de impugnación tributaria contra el mismo acto administrativo, debe resolverse con carácter previo cuál de las instancias previno competencia para proceder con la acumulación de los procesos iniciados?

Cuadro N° 4: Necesidad de Resolución previa de Conflictos de Competencias

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Si	10	100%
b) No	0	0%
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 4: Necesidad de Resolución previa de Conflictos de Competencias



Fuente:Elaboración propia

El 100% de los jueces encuestados manifiesta que es necesario resolver con carácter previo qué instancia previno competencia, en los casos en que se activan simultáneamente la vía de impugnación judicial y la vía de impugnación administrativa, para así poder proceder con la acumulación de los procesos.

La uniformidad de criterio en los encuestados refleja la necesidad de establecer un mecanismo para que una de las vías de impugnación pueda arrogarse la competencia para conocer ambos procesos de impugnación activados simultáneamente contra un mismo acto administrativo, esto, a efecto de que las causas puedan acumularse y ser resueltas en una única resolución, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios.

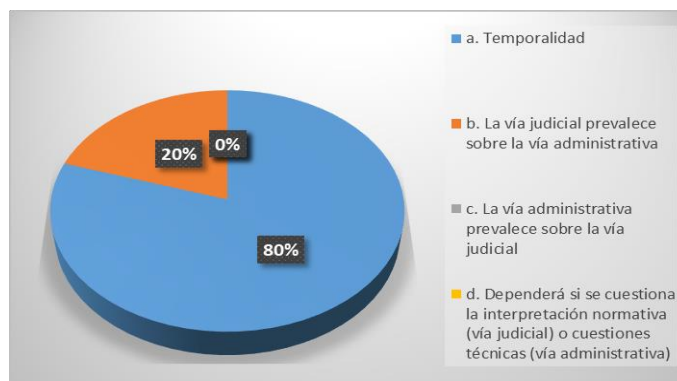
5. ¿Qué criterios considera que deben aplicarse para resolver los conflictos de competencia?

Cuadro N° 5: Criterios aplicables para la resolución de conflictos de competencia

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Temporalidad	8	80%
b) Prevalece Vía Judicial	2	20%
c) Prevalece Vía Administrativa	0	0 %
d) Otro	0	0%
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 5: Criterios aplicables para la resolución de conflictos de competencia



Fuente:Elaboración propia

En cuanto al criterio que debiera aplicarse para resolver los conflictos de competencia, el 80% de los jueces encuestados considera que debe considerarse el criterio de temporalidad u u oportunidad para definir qué vía (judicial o administrativa) conocerá y resolverá la impugnación presentada contra el acto administrativo tributario.

Por su parte, el 20% de los jueces, manifiesta que la vía judicial debe prevalecer en todos los casos sobre la vía administrativa. Ninguno de los encuestados considera que deba prevalecer la vía administrativa o distribuirse las competencias en base a criterios técnicos o legales.

La mayoría de los jueces encuestados afirma que el mejor criterio a aplicarse para la resolución de los conflictos de competencia, es la oportunidad o temporalidad, bajo el cual prevalece la competencia de la vía de impugnación tributaria que asumió conocimiento del primer medio de impugnación activado por los sujetos pasivos.

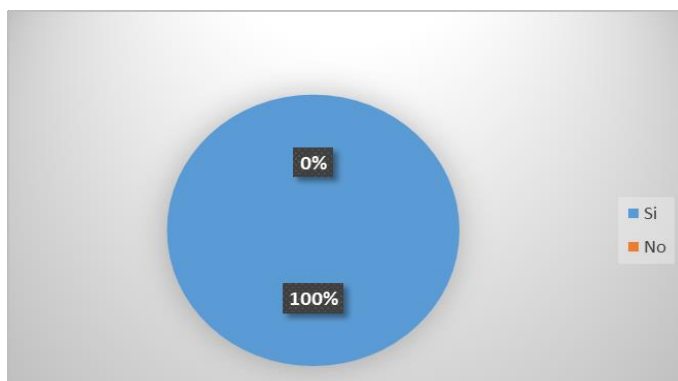
6. ¿Considera que es necesario el establecimiento de reglas de competencia que permitan resolver los conflictos de competencia que pueden suscitarse entre la vía de impugnación tributaria judicial y administrativa?

Cuadro N° 6: Necesidad de Regulación de los Conflictos de Competencia

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Si	10	100%
b) No	0	0%
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 6: Necesidad de Regulación de los Conflictos de Competencia



Fuente:Elaboración propia

El 100% de los jueces encuestados consideran que es necesario el establecimiento de reglas para resolver los conflictos de competencia que puedan suscitarse cuando se activan simultáneamente las vías de impugnación judicial y administrativa, contra un mismo acto administrativo.

La uniformidad de criterio de los jueces encuestados ante esta pregunta, evidencia la necesidad de que se regulen los criterios a aplicarse para resolver los conflictos de competencia que emergen de la activación simultánea de las vías de impugnación en materia tributaria, a efecto de evitar el doble juzgamiento de un mismo hecho, en este caso, de un mismo acto administrativo tributario.

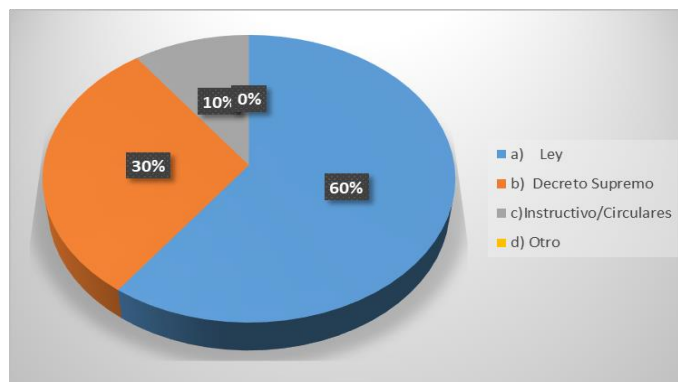
7. ¿Qué instrumento normativo considera el adecuado para que se establezcan las reglas de competencia?

Cuadro N° 7: Normativa aplicable para la regulación de Conflictos de competencia

Indicador	Frecuencia	Porcentaje
a) Ley	6	60%
b) Decreto Supremo	3	30%
c) Instructivo/Circulares	1	10 %
d) Otro	0	0%
TOTAL	10	100%

Fuente:Elaboración propia

Gráfico N° 7: Normativa aplicable para la regulación de Conflictos de competencia



Fuente:Elaboración propia

El 60% de los jueces encuestados considera que las reglas para resolver los conflictos de competencia deben encontrarse normadas a través de una Ley, en tanto el 30 % señala que deberían plasmarse en un Decreto Supremo, y sólo el 10% manifiesta que debieran normarse a través de instructivos o circulares emitidos por el Tribunal Supremo de Justicia.

A partir de los datos expuestos es posible inferir que, en mérito a que los procesos contenciosos tributarios y los recursos de alzada y jerárquico, se encuentran regulados por las Leyes 1340 Código Tributario derogado y 2492 Código Tributario Boliviano, respectivamente, resulta apropiado que los conflictos que pudieran suscitarse en su tramitación, y en este caso en su activación de forma simultánea, se encuentren regulados por Ley, y no así por instrumentos normativos de menor rango.

4.2.3 Caso de Estudio

Antecedentes

El 10 de septiembre de 2018, la Empresa MOTOTEC S.R.L., realizó la importación de veinte motocicletas a través de la DUI 2018/243/C-1560, registrada por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., habiendo sido sorteada a canal verde, pagándose los impuestos de importación dentro de plazo legal y procediéndose al retiro de la mercancía importada una vez emitida el levantamiento.

El 20 de agosto de 2021, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional notificó a la Empresa MOTOTEC S.R.L y a la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda. con la Orden de Control Diferido N° 2021CDGRLP0000241,a objeto de verificar el cumplimiento de la normativa legal y las formalidades aduaneras por parte de los operadores respecto a la DUI 2018/243/C-1560, solicitando a este efecto documentación que respalde el tramite de importación.

El 25 de septiembre de 2021, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional notificó a la empresa importadora y a la Agencia Despachante de Aduanas, con la Vista de Cargo AN/GRLP/UF/VC/025/2021, estableciendo preliminarmente una deuda tributaria de UFV's 25.050,35, que comprende tributo omitido, intereses y sanción por Omisión de Pago, al haberse advertido el factor de riesgo "precios ostensiblemente

bajos”, por lo que procediendo a descartar el Método de Valor de Transacción y los demás métodos secundarios, determinó el nuevo valor en aduana de la mercancía importada, bajo el Método del Último Recurso, presumiendo la comisión de la contravención de Omisión de Pago.

Valorados los descargos presentados por la empresa MOTOTEC S.R.L y la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., el Sujeto Activo procedió a emitir y notificar la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021 de 16 de diciembre de 2021, en la que determinó de oficio las obligaciones aduaneras de los importadores por concepto de tributos omitidos, por un importe de UFV’s 16.432,20, así como también calificó su conducta como Omisión de Pago imponiendo una multa equivalente al 60% de los tributos omitidos que asciende a UFV’s 9.059,35, en virtud al art. 165 del CTB, modificado por la Ley 1448.

Impugnación del Acto Administrativo Tributario

El 7 de enero de 2022, la empresa MOTOTEC S.R.L. fue notificada con la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021 de 16 de diciembre de 2021, y dentro del plazo de 20 días previsto en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, el 18 de enero de 2022 presentó Recurso de Alzada ante la Autoridad Regional Impugnación Tributaria La Paz, impugnando al referido Resolución Determinativa, siendo este admitido mediante decreto de 20 de enero de 2022, que a su vez, fue notificado a la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional el 21 de enero de 2022.

Por su parte, la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda. fue notificada el 10 de enero de 2022 con la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021, habiendo presentado contra este acto administrativo, demanda contenciosa tributaria el 28 de enero de 2022, misma que fue admitida por el Juez Contencioso Tributario de turno, mediante Auto de 31 de enero de 2022, notificado a la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional el 3 de febrero de 2022.

Resolución

La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, advertida de las impugnaciones presentadas por los Sujetos Pasivos ante diferentes instancias, mediante memorial de 8

de febrero de 2022, puso en conocimiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz la demanda contenciosa tributaria presentada por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., mereciendo este memorial el decreto de la misma fecha que señala “A conocimiento de la recurrente empresa MOTOTEC S.R.L. para su pronunciamiento”.

Del mismo modo, dentro del proceso contencioso tributario la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, con carácter previo a contestar la demanda, el 8 de febrero de 2022 presentó memorial poniendo a conocimiento del Juez Contencioso Tributario el Recurso de Alzada presentado por la Empresa MOTOTEC S.R.L. contra la Resolución Determinativa ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, siendo este providenciado por el Juez a través del Auto de 14 de febrero de 2022, que estableció:

“VISTOS: La demanda contenciosa tributaria interpuesta por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., el memorial presentado por la Aduana Nacional- Gerencia Regional La Paz, y todo lo que ver convino:

CONSIDERANDO: Mediante demanda presentada el 28 de enero de 2022, la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., impugnó la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021 de 16 de diciembre de 2021, que resuelve determinar las obligaciones tributarias de la empresa MOTOTEC S.R.L. y de la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., además de sancionar a ambas por la contravención de Omisión de Pago.

Al presente, la Aduana Nacional pone en conocimiento la impugnación de la referida Resolución Determinativa, a través del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa MOTOTEC S.R.L, que se viene tramitando ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, solicitando que se disponga lo que en derecho corresponda, a fin de evitar que el mismo acto administrativo pueda ser objeto de una revisión doble, lo que vulneraría el non bis in idem, ya que en su condición de ente emisor de la resolución administrativa, su decisión sería juzgada dos veces por diferentes instancias.

En este entendido, resulta necesario definir la vía competente para conocer y tramitar la impugnación de la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021 de 16 de diciembre de 2021, para lo cual debemos remitirnos al artículo 174 de la Ley 1340, que señala: ‘Los actos de la Administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones puedan impugnarse por quien tenga un interés legal, dentro del término perentorio de quince (15) días computables a partir del día y hora de su notificación al interesado, hasta la misma hora del día de vencimiento del plazo, por una de las siguientes vas, a opción del interesado:

1) Recurso de revocatoria ante la autoridad que dictó la resolución. Cuando este haya sido rechazado se interpondrá.

2) Acción ante la autoridad jurisdiccional que se sustanciar 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.’

A partir de los preceptos señalados en la normativa citada, que establecen la imposibilidad de que se desarrollen procesos de impugnación paralelos contra una misma resolución administrativa, y que resultan aplicables por mandato de las Sentencias Constitucionales 0076/2004 y 090/2006 que ponen en vigencia la Ley 1340 en cuanto al proceso contencioso tributario, debiendo además los juzgadores procurar el resguardo al derecho a la impugnación y al debido proceso resguardado en el art. 115 de la CPE, corresponde, acumular las impugnaciones presentadas por las partes afectadas, asumiendo que la instancia competente para resolverlas es quien asumió primero el conocimiento de la causa, por haber prevenido competencia en este caso la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, al haberse planteado ante esta el Recurso de Alzada con anterioridad a la demanda contenciosa tributaria.

POR TANTO: En uso de las facultades previstas en la Ley 1340 y la Ley 1455, se dispone la ACUMULACIÓN de la demanda contenciosa tributaria presentada por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., al Recurso de Alzada presentado la empresa MOTOTEC S.R.L. que se viene tramitando ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, para que se proceda a la resolución conjunta de ambas

impugnaciones, debiendo remitirse por Secretaría la presente causa dentro del plazo de tres días ante la referida instancia administrativa.

Regístrese, Notifíquese y Cúmplase. ”

En cumplimiento a la resolución que precede, la Directora Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dispuso la acumulación de la demanda contenciosa tributaria presentada por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda. al expediente correspondiente al Recurso de Alzada presentado por la empresa MOTOTEC S.R.L., procediendo a tramitar la demanda contenciosa tributaria como un nuevo Recurso de Alzada, y resolviendo ambas impugnaciones de manera conjunta en la Resolución de Recurso de Alzada.

Ninguna de las partes objetó la decisión asumida por el Juez Contencioso Tributario, ni las actuaciones posteriores de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

Análisis del Caso de Estudio

El caso de estudio muestra la figura de la corresponsabilidad tributaria, donde la Administración Aduanera inicia un proceso de Control Diferido contra el importador y la Agencia Despachante de Aduanas, al amparo del art. 7 de la Ley General de Aduanas, que establece en la obligación tributaria aduanera que el Estado es sujeto activo y los sujetos pasivos serán el consignante o el consignatario, el despachante y la agencia despachante de aduanas, situación que es generalizada en casi todos los despachos aduaneros, por cuanto las Agencias Despachantes de Aduanas en su condición de auxiliar de la función aduanera, son quienes se constituyen en intermediarios formalmente habilitados para tramitar los despachos aduaneros de importación.

Es por ello que al amparo del artículo 47 de la Ley 1990 Ley General de Aduanas, que prevé que el Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes; las Administraciones Aduaneras inician procesos de Control Diferido y Fiscalización, no

únicamente contra el importador, sino que también incluyen, cuando corresponde, a la Agencia Despachante de Aduanas, como ocurrió en el caso analizado, lo que conlleva que el proceso sancionador o determinativo que pudiera surgir a partir de los resultados del control y/o fiscalización, se dirija contra el importador y también contra la Agencia Despachante de Aduanas, por ende, la Resolución Sancionatoria, Administrativa o Determinativa, alcanza y afecta a dos Sujetos Pasivos, para el caso analizado a MOTOTEC S.R.L y a la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., situación que puede replicarse en todas las importaciones en que intervengan las Agencias Despachantes de Aduana.

Ante esta situación, conforme establecen las Leyes 2492 Código Tributario Boliviano y 1340 Código Tributario derogado, los Sujetos Pasivos tienen la posibilidad de acudir a la vía de impugnación administrativa y judicial, no encontrándose reguladas en esta normativa, las restricciones o lineamientos que deben aplicarse cuando existe más de un Sujeto Pasivo alcanzado por el Acto Administrativo Tributario, pudiendo ellos decidir por cuenta propia, de forma individual o de manera conjunta, a cuál de las vías de impugnación acudir.

En el caso de análisis, los Sujetos Pasivos actuando de forma independiente, deciden ambos impugnar la Resolución Determinativa que les afecta, y al no existir ninguna restricción alguna en la norma, cada uno elige la vía por la que procederá con la impugnación, presentando el importador MOTOTEC S.R.L. el Recurso de Alzada, y por su parte, la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda. demanda contenciosa tributaria contra la misma Resolución Determinativa, acciones que no resultan incompatibles o excluyentes entre sí, al no tratarse del mismo Sujeto Pasivo el que activa ambas vías de impugnación.

Esta situación, pone de manifiesto el desconocimiento en el que se sitúa a las partes e instancias de impugnación judicial, cuando en el transcurso de los plazos para impugnar el acto administrativo, una activa una de las vías primero, como ocurre en el caso de análisis, cuando la empresa MOTOTEC S.R.L. interpone Recurso de Alzada ante la ARIT La Paz, pues si bien la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional es citada con su admisión, este recurso no es de conocimiento de la Agencia Despachante de

Aduanas CIDEX Ltda., no pudiendo prevenir que ya se hubiese activado la vía administrativa de impugnación, para evitar acudir a la vía judicial.

Asimismo, al existir dos Sujetos Pasivos diferentes que ven sus derechos tributarios afectados, es necesario reconocer que la norma garantiza a cada uno de ellos el derecho a la impugnación y a la libre elección de la vía a través de la que decidan impugnar el acto administrativo, no existiendo limitantes para que uno decline su derecho en favor del otro, es decir, no existe normativa que establezca que quien impugne primero será el que defina la competencia de la vía de impugnación, ya sea administrativa o judicial, como única para conocer todos los recursos o demandas que se interpongan contra el acto administrativo de forma posterior; así como tampoco se establece la prevalencia de una vía por sobre la otra, determinando cuál sería la jurisdicción mayor que arrastre a la menor, que permita conocer cómo debe resolverse esta situación de manera uniforme en todos los casos.

En el caso, la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda. al decidir acudir a la vía judicial a través del proceso contencioso tributario, ha ejercido su derecho a la impugnación y a elegir qué vía prefiere que sea la que realice la revisión del acto impugnado, siendo su derecho tan válido como el derecho a la impugnación que le asiste a la empresa MOTOTEC S.R.L., que ha elegido acudir a la Autoridad de Impugnación Tributaria, encontrándonos ante la contraposición de derechos igualmente reconocidos y tutelados por las leyes en favor de los Sujetos Pasivos, de donde surge la necesidad de establecer reglas claras y precisas que permitan conocer a las partes cómo podrán absolverse estos conflictos, a fin de garantizar la seguridad jurídica y la predictibilidad en las actuaciones de las autoridades administrativa y jurisdiccionales ante esta situación.

El caso analizado, muestra cómo ante el conocimiento de la activación de ambas vías de impugnación tributaria, la Gerencia Regional de la Aduana Nacional en su condición de emisora de la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021, únicamente puede comunicar, tanto a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, como al Juez Contencioso Tributario, la existencia de dos procesos de impugnación activados contra el mismo acto administrativo, sin embargo, desde su condición de ente

recurrido y/o demandado, no puede ejercer ninguna acción o activar ningún recurso, para evitar que estos procesos se desarrollen de forma simultánea, al no encontrarse prevista en la normativa tributaria, ningún mecanismo ni criterio a aplicarse para disponer la acumulación de los procesos de impugnación, quedando a criterio subjetivo de las autoridades administrativas y jurisdiccionales la forma de proceder en estos casos.

A su vez, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, a través de su Directora Regional, tras haber asumido conocimiento de la existencia del proceso contencioso tributario presentado por la Agencia Despachante de Aduanas CIDEX Ltda., se limita a solicitar el pronunciamiento de la empresa MOTOTEC S.R.L., sin asumir ninguna determinación con relación a la tramitación conjunta o separada de los procesos de impugnación, evidenciando aquello la limitación de sus facultades, al no existir ninguna normativa que prevea cuál el curso a seguir en estos casos.

Por su parte, el Juez Contencioso Tributario, con la finalidad de evitar la revisión de la Resolución Determinativa AN/GRLP/ULSC/RESDET/216/2021 por dos instancias diferentes, así como la emisión de dos resoluciones sobre la misma cuestión, resuelve, al amparo del art. 174 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, disponer la acumulación de la demanda contenciosa tributaria al Recurso de Alzada tramitado ante la ARIT La Paz, no obstante, no considera que Frente a las contradicciones o vacíos normativos e incluso jurisprudenciales que el referido art. 174 se encuentra derogado, al no haber sido restituida su vigencia por las Sentencias Constitucionales 009/04 de 28 de enero y 076/2004 de 16 de junio, quienes únicamente ponen en vigencia los arts. 214 al 302 de la Ley 1340 Código Tributario derogado.

En este sentido, si bien la intención del Juez al acumular los procesos de impugnación, tiene por objeto evitar incongruencias que pudieran suscitarse entre los fallos a dictarse en la vía administrativa y judicial, su determinación carece de sustento normativo válido jurídicamente, ya que no puede fundarse en normativa que ha perdido su vigencia, asimismo, su fallo resulta cuestionable, al no explicar las razones legales por las que se aplica el criterio de oportunidad para dilucidar este conflicto, ni exponer porqué no pueden desarrollarse ambos procesos de impugnación de forma simultánea, más aún cuando la máxima *“La elección de una vía importa renuncia de la otra”*, resulta

aplicable de forma individual e independiente a cada uno de los Sujetos Pasivo, y no a ambos de forma conjunta, por cuanto no existe mandato alguno que obligue a sobreponer la voluntad y elección de uno de ellos por sobre la otra.

4.3 Propuesta

4.3.1 Fundamentación de la propuesta

La revisión bibliográfica desarrollada en la presente investigación, ha permitido evidenciar la precariedad e improvisación en la estructura y procedimientos que hacen al Sistema de Impugnación Tributaria vigente en Bolivia, toda vez que las vías de impugnación administrativa y judicial, no han sido diseñadas ni legisladas bajo un mismo marco normativo (Ley 2492 CTB y Ley 1340), lo que ha generado la coexistencia de dos mecanismos de impugnación de los actos administrativos definitivos emitidos por las Administraciones Tributarias, cuya activación y procedimientos no han sido previamente compatibilizados por el legislador, razón por la que, en su uso cotidiano, se presentan conflictos no previstos en la legislación tributaria, como ser la activación simultánea de ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo definitivo, donde, tanto las instancias de impugnación (Juez Contencioso Tributario y Director Regional de la AIT), como los sujetos pasivos, desconocen los procedimientos o criterios que corresponde aplicar para su resolución.

Al respecto, la Ley 1340 Código Tributario abrogado, en su abrogado artículo 174, de forma similar al contexto actual, preveía la posibilidad de impugnar los actos de la Administración Tributaria, dentro del término perentorio de quince (15) días computables a partir del día y hora de su notificación al interesado, por una de las siguientes vías, a opción del interesado: 1) Recurso de revocatoria ante la autoridad que dictó la resolución.; y 2) Acción ante la autoridad jurisdiccional que se sustanciará con arreglo a lo dispuesto en el procedimiento contencioso tributario, dejando expresamente establecido que: *“La elección de una vía importa renuncia de la otra”*. A partir de este criterio, se establecía la imposibilidad de que un mismo sujeto pasivo pudiera acudir simultáneamente al Recurso de Revocatoria y al Procedimiento Contencioso Tributario para impugnar el mismo acto administrativo tributario, no obstante, pese a no

encontrarse vigente el referido articulado, la Sentencia Constitucional 0090/2006 de 17 de noviembre de 2006, que sintetiza las determinaciones asumidas a través de las Sentencias Constitucionales 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004, acoge este criterio, cuando al establecer la estructura del sistema de recursos en materia tributaria manifiesta, con relación a la vía judicial que “..., *el administrado, **alternativamente** a la vía administrativa, puede interponer demanda contencioso tributaria, de conformidad a las normas del Código Tributario de 1992.*”

Lo expuesto muestra que, de manera previsoramente, el Tribunal Constitucional reconoció que la activación de la vía judicial de impugnación tributaria a través del proceso contencioso tributario previsto en la Ley 1340 Código Tributario derogado, puede realizarse únicamente de manera alternativa al uso de los recursos administrativos de alzada y jerárquico previstos en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, lo que quiere decir que, el sujeto pasivo no puede activar ambas vías de impugnación simultáneamente, al ser excluyentes la una de la otra.

Cabe resaltar, que al igual que el abrogado Código Tributario y el Código Tributario vigente, las Sentencias Constitucionales han regulado la estructura del sistema de impugnación tributaria, sobre la premisa fáctica de que los actos administrativos tributarios únicamente se dirigen a un solo sujeto pasivo - ya sea contribuyente, operador de comercio exterior o propietario de vehículo o bien inmueble – situación ante la cual resultan plenamente aplicables los razonamientos del Tribunal Constitucional, para resolver el conflicto que pudiera emerger ante la activación simultánea de ambas vías de impugnación tributaria, pues al ser excluyente la una de la otra, prevalece la que fue activada primero, quedando sin efecto las acciones del segundo medio de impugnación activado, en mérito a que se constituyen en mecanismos alternativos.

No obstante, las mencionadas Sentencias Constitucionales ni la normativa vigente han previsto la posibilidad de que un acto administrativo tributario pueda alcanzar a más de un sujeto pasivo, pese a encontrarse reconocidas en los artículos 26 y siguientes de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, las figuras de responsables solidarios, responsables subsidiarios y terceros responsables, no se tiene previsto en el Código Tributario Boliviano ni en las Sentencias Constitucionales que restituyeron el

procedimiento contencioso tributario, los criterios a aplicarse en caso de que un acto administrativo tributario que alcance a más de un sujeto pasivo, sea impugnado por cada uno de los sujetos pasivos a través de una vía de impugnación diferente, generando con ello la activación de ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo, pues al no haberse activado ambas vías de impugnación por el mismo sujeto pasivo, no basta señalar que estas son excluyentes entre sí o que solo pueden activarse de forma alternativa, por cuanto en este escenario nos referimos al derecho a la impugnación de dos o más administrados, quienes ostentan, de forma individual, la prerrogativa de elegir la vía de impugnación que desean activar contra el acto administrativo tributario que consideren lesivo a sus intereses, no siendo exigible a estos la activación conjunta de una única vía de impugnación tributaria.

La concurrencia de la premisa fáctica enunciada (activación de las dos vías de impugnación contra un mismo acto administrativo), representa la posibilidad de que un mismo acto administrativo tributario sea sometido al escrutinio y revisión de dos instancias o autoridades diferentes (Juez Contencioso Tributario y Director Regional de la AIT), que pertenecen a distintos órganos del Estado y que no se encuentran vinculadas ni obligadas a uniformar sus criterios en el ámbito tributario, y que estas pudiesen llegar a emitir dos resoluciones que pudieran tener efectos contradictorios sobre el mismo acto administrativo tributario, por ejemplo, que en Sentencia el Juez Contencioso Tributario resuelva revocar totalmente el acto administrativo tributario, y simultáneamente la ARIT emita una Resolución de Recurso de Alzada anulando el mismo acto administrativo tributario y disponiendo la emisión de uno nuevo.

Los escenarios en que puede presentarse contradicción entre las resoluciones emitidas en la vía judicial y administrativa, son innumerables, más aun si consideramos que ambas instancias pueden confirmar o revocar parcialmente el acto administrativo tributario impugnado, y tomando en cuenta que, en muchos casos las Administraciones Tributarias ejercen sus facultades de fiscalización, verificación, control y ejecución, sobre varios períodos fiscales, impuestos o transacciones, esto puede motivar una impugnación parcial, haciendo que las probabilidades de contradicción o incompatibilidad se incrementen, lo que hace indispensable regular esta situación a partir del establecimiento

de criterios y reglas que permitan determinar la competencia de una única vía de impugnación, para que proceda a la acumulación de los recursos o demandas, y las resuelva de forma conjunta en una sola resolución.

Esta propuesta tiene sustento en conflictos análogos que se presentan en el quehacer del Órgano Judicial, cuando existe un conflicto entre autoridades jurisdiccionales para conocer y resolver una problemática, que por alguna razón fue puesta a conocimiento de varios juzgadores, generando un conflicto de competencias entre las autoridades, que debe ser resuelto con la finalidad de identificar cuál es la autoridad competente para conocer y resolver la controversia traída por las partes, a este efecto, cada código adjetivo de las diferentes materias reconocen y establecen reglas de competencia que deben ser aplicadas para resolver estos conflictos de competencia, mismas que hacen referencia a criterios de territorialidad, oportunidad, especialidad, etc... , los cuales permiten identificar a la autoridad competente para conocer y resolver la causa, debiendo a este efecto la autoridad no competente remitir todos los antecedentes a la autoridad competente para su resolución.

Similar criterio también se aplica en el Código Procesal Civil (Ley 439), cuando se refiere a la acumulación de procesos en los artículos 345 y 346, donde con la finalidad, precisamente de evitar la emisión de dos resoluciones contradictorias sobre una misma controversia, la autoridad judicial, advertida de la duplicidad de procesos, puede disponer la acumulación de la causa más reciente a la más antigua, aplicando así el criterio de oportunidad o temporalidad para definir qué autoridad será la competente para conocer y resolver la controversia.

En la presente investigación, a partir de los cuestionario aplicados a los jueces contenciosos tributario, como de las entrevistas realizadas a las Directoras de la ARIT, se extrae la necesidad imperiosa de que se implementen reglas para determinar qué instancia asumirá pleno conocimiento de los recursos de impugnación activados por los sujetos pasivos, cuando acuden simultáneamente a la vía judicial como a la vía administrativa, pues precisamente señalan que es perceptible el riesgo de emisión de resoluciones incompatibles, y que si bien, estos casos fueron resueltos en su momento, ya aplicando el criterio de que estos deben ser acumulados a una de las vías de

impugnación, se hace necesaria la implementación de reglas normativas que permitan resolver de manera uniforme en todas las causas, sin que se deje esta situación al arbitrio de los jueces o directores que conozcan estos procesos, pues en mérito al principio de seguridad jurídica, tanto las autoridades judiciales como administrativas deben precautelar la predictibilidad de sus actuaciones como garantías para los litigantes y sujetos administrados, respectivamente.

Es por ello que se hace necesaria la incorporación de un acápite en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, por ser el Código Tributario Boliviano vigente, en el que se establezca el criterio que deben aplicar los Jueces Contencioso Tributario como los Directores Regionales de la AIT, que son las instancias ante quienes se activan la vía judicial y la vía administrativa de impugnación, para resolver estos conflictos de competencia cuando se suscitan, y puedan así de manera uniforme, aplicando un mismo criterio, resolverlo y determinar cual de las instancias será la competente para conocer las impugnaciones presentadas contra un mismo acto administrativos, pudiendo para ello disponer la acumulación de los procesos y la remisión de los antecedentes ante la autoridad competente, quien emitirá una resolución única que absuelva de manera conjunta e integral todas las impugnaciones presentadas.

Conforme los parámetros desarrollados en los títulos anteriores, la propuesta que se presenta tiene por objetivo proveer a la judicatura Contenciosa Tributaria, como vía judicial de impugnación tributaria, y a la Autoridad de Impugnación Tributaria, como vía administrativa de impugnación tributaria, un instrumento normativo que les permita definir de manera uniforme, la competencia de una única vía de impugnación, cuando se activan ambas de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario, todo esto con la finalidad de evitar que se emitan resoluciones que pudieran resultar contradictorias o incompatibles entre sí, debido a la diferencia de criterios que pueden existir entre autoridades administrativas y judiciales, pues ello generaría inseguridad jurídica para los sujetos administrados, quienes, ante la imposibilidad material de ejecutar de manera conjunta las resoluciones emitidas, en caso de ser contradictorias o incompatibles, verían limitado y restringido su derecho a la impugnación, pues al no

poder ser ejecutado el resultado de las mismas, eliminaría la eficacia y finalidad de activar un medio de impugnación tributaria.

4.3.2 Estructura de la propuesta

En la presente investigación, producto de los instrumentos aplicados a la muestra seleccionada de la población constituida por los Jueces Contenciosos Tributarios y los Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria, al ser estos quienes conocen en primera instancia los medios de impugnación tributaria previstos por ley, y por ende, en caso de evidenciar la activación de las vías de impugnación judicial y administrativa de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario, son las autoridades llamadas a resolver esta situación de forma previa, con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica a los sujetos administrados; se ha podido evidenciar la necesidad de normativa que regule los criterios que se deben aplicar para resolver estos conflictos, y así poder determinar cuál es la instancia competente para disponer la acumulación de las impugnaciones presentadas y resolverlas de manera conjunta.

Ante esta necesidad, la propuesta que se presenta, de forma congruente con el objetivo general que se ha planteado en este trabajo de investigación, se plasma en la proposición de una Ley que incorpore en el Título V del actual Código Tributario Boliviano, un artículo en el que se describa el criterio a aplicarse y el procedimiento a seguir por las instancias administrativas y judiciales cuando se activan ambas vías de impugnación tributaria de manera simultánea contra un mismo acto administrativo tributario.

Esta propuesta se expone en el formato de un Proyecto de Ley, en el que, considerando la técnica legislativa material, se pretende exponer de forma clara y precisa, en el primer párrafo, la aplicación del criterio de oportunidad para la determinación de la instancia que asumirá competencia de forma exclusiva para el conocimiento y resolución de todos los medios de impugnación que hubiese sido activados por dos o más sujetos pasivos.

Seguidamente, en el segundo párrafo que conforma el artículo que se pretende incorporar al Código Tributario Boliviano, se encontrará descrito el procedimiento a seguir por las autoridades administrativas, como son los Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria, y las autoridades judiciales, como son los Jueces

Contenciosos Tributarios, a efecto de que se proceda con la acumulación de las impugnaciones activadas por los sujetos pasivos, a la causa iniciada ante la autoridad determinada como competente, para la resolución de las impugnaciones, logrando con ello que en todos los casos, las autoridades intervinientes en las vías de impugnación judicial y administrativa, de manera uniforme puedan resolver estos conflictos de competencia y asegurar así a los administrados la emisión de una resolución única que, de forma integral y conjunta, resuelva todos los recursos presentados, anulando así el riesgo de que se emitan resoluciones contradictorias o incompatibles.

Finalmente, se introduce como única disposición final, la imposición al Órgano Ejecutivo de reglamentar a través de Decreto Supremo los aspectos necesarios para viabilizar la aplicación o materialización de esta normativa a través de los Jueces Contenciosos Tributarios y Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Conforme se tiene expuesto en este capítulo, la normativa propuesta regulará la tramitación de las impugnaciones en materia tributaria, en los casos en que se activen simultáneamente la vía judicial y administrativa de impugnación, contra un mismo acto administrativo, alcanzando así a las actuaciones realizadas por los Jueces Contenciosos Tributarios y los Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria cuando se susciten estos conflictos, que si bien se presentan con mayor recurrencia en la impugnación de actos administrativos emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia también pueden presentarse en la impugnación de Resoluciones Determinativas, Resoluciones Sancionatorias, Resoluciones Administrativas u otras, emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales y los Gobiernos Autónomos Municipales, que se encuentren dirigidos a más de un sujeto pasivo, por concurrir las figuras de responsabilidad solidaria tributaria, terceros responsables y/o responsables subsidiarios, entre otros.

En síntesis, esta normativa resulta aplicable a todo acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por una de las Administraciones Tributarias que alcance a dos o más sujetos pasivos, en los casos en que estos activen las vías de impugnación administrativa y judicial de forma simultánea contra el mismo.

Ante la implementación de esta normativa, se prevé que su reglamentación deberá realizarse a través de un Decreto Supremo emitido por el Órgano Ejecutivo, donde se pormenoricen las actuaciones a emitirse por cada una de las instancias de impugnación tributaria cuando se evidencia la activación simultánea de ambas vías de impugnación tributaria contra un mismo acto administrativo, asimismo se establezcan los plazos para la tramitación y resolución de los conflictos de competencia, así como los casos especiales que podrían presentarse u otros aspectos que viabilicen la aplicación de la normativa propuesta.

Al ser el objetivo central de la propuesta la incorporación de un artículo en el Capítulo V de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, se tiene que por mandato constitucional esta modificación solo puede ser introducida por un instrumento normativo de igual jerarquía, es decir a través de una Ley modificatoria, la cual para su tratamiento debe seguir el procedimiento legislativo previsto en los artículos 162 y siguientes de la Constitución Política del Estado.

Siendo así, la presentación del Proyecto de Ley elaborado, en el presente caso puede canalizarse a través de la iniciativa legislativa ciudadana, o en su defecto, puede ser también presentada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, como entidad dependiente del Órgano Ejecutivo, o por el Tribunal Supremo de Justicia, como máxima instancia del Órgano Judicial, pues esta reforma normativa incumbe tanto a los sujetos administrados como a las instancias que componen las estructuras de las vías judicial y administrativa de impugnación.

Una vez presentado el Proyecto de Ley, corresponderá su tratamiento en una de las Cámaras (Senadores o Diputados), donde la comisión correspondiente, deberá elaborar el informe que será socializado y discutido entre los miembros de la cámara de origen, quienes deberán aprobar por mayoría absoluta de los miembros presentes, en grande y en detalle, el Proyecto de Ley, para que luego, pueda ser remitido a la Cámara revisora para su aprobación bajo similar procedimiento. Finalmente, aprobado el Proyecto de Ley por ambas cámaras, deberá ser sancionado por el pleno de la Asamblea Legislativa Plurinacional por mayoría absoluta de sus miembros presentes, para luego ser remitido

al Órgano Ejecutivo a efecto de su promulgación como Ley. (Asamblea Constituyente, 2009)

Una vez promulgada la Ley de modificación a la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, deberá ser publicada en la Gaceta Oficial, siendo de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, por lo que el plazo para la emisión del Decreto Supremo reglamentario será computado a partir de este momento, debiendo el Órgano Ejecutivo cumplir con su obligación de reglamentar la normativa propuesta, asumiendo la previsión de convocar en este caso al Ministerio de Economía y Finanzas, por encontrarse bajo su dependencia dos de las Administraciones Tributarias (Servicio de Impuestos Nacionales y Aduana Nacional) así como la Autoridad de Impugnación Tributaria.

4.3.3 Desarrollo de la propuesta

En mérito al procedimiento legislativo previsto en la Constitución Política del Estado para la sanción y promulgación de una Ley, al ser este el único instrumento a través del cual se puede modificar, derogar o abrogar la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, se presenta el siguiente proyecto de Ley, para la incorporación del artículo 221, en el que se establecen los criterios para la definición de la competencia de una única vía de impugnación tributaria, en los casos en que se activen ambas simultáneamente contra un mismo acto administrativo tributario.

PROPUESTA DE LEY N° XXX

DE 15 DE MAYO DE 2024

(XXXX XXXX XXXX)

PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

Por cuanto, la Asamblea Legislativa Plurinacional, ha sancionado la siguiente Ley:

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL DECRETA:

ARTÍCULO 1.- *Se incorpora el capítulo V en el Título V de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano, modificada por la Ley 3092, con el siguiente artículo:*

“Capítulo V - Conflicto de Competencias

Artículo 221.- I. *Ante el conocimiento de la existencia de procesos de impugnación iniciados en la vía judicial y administrativa por distintos sujetos pasivos, que tengan por objeto el mismo acto administrativo, procede la declinatoria de competencia ante la autoridad administrativa o judicial que hubiese asumido el conocimiento de la primera impugnación presentada.*

II. *La autoridad administrativo o judicial que resulte competente para el conocimiento de los procesos de impugnación, dispondrá la acumulación de los procesos más recientes al más antiguo, y procederá a tramitarlos y resolverlos de forma conjunta en la vía en que sea competente, conforme los procedimientos descritos en esta norma y en la Ley 1340.”*

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA.

La presente Ley será reglamentada mediante Decreto Supremo, en un plazo de hasta sesenta (60) días calendario a partir de su publicación.

La presente Ley entrará en vigencia a partir de la publicación del Decreto Supremo reglamentario.

4.3.4 Validación de la propuesta

Para la validación de expertos se ha tomado como aplicación el método DELPHI, considerada como uno de los métodos subjetivos de pronosticación más confiables, constituye un procedimiento para confeccionar un cuadro de la evolución de situaciones complejas, a través de la elaboración estadística de las opiniones de expertos en el tema tratado (Vilca, 2009).

4.3.4.1 Construcción De Instrumento

Con la finalidad de poner a consideración de los expertos la propuesta normativa para establecer el criterio de oportunidad como regla para resolver conflictos entre las vías de impugnación tributaria judicial y administrativa, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo tributario, se elaboró un cuestionario de consulta sobre cuatro ítems desarrollados en la investigación: 1) Objetivo de la propuesta, 2) Justificación de la propuesta, 3) Contenido de la propuesta y 4) Aporte de la propuesta

4.3.4.2 Criterios De Valoración

Los criterios se exponen bajo una escala de Likert de 5 niveles

- Muy adecuada (MA),
- Bastante adecuada (BA),
- Adecuada (A),
- Poco adecuada (PA) y
- No adecuada (NA)

4.3.4.3 Selección del Grupo de Expertos

Se seleccionó a un grupo de 3 profesionales del área jurídica, financiera y económica, cuyas funciones se encuentren vinculadas al área tributaria, en base a los siguientes criterios:

- Todos los seleccionados son profesionales del área del derecho o ramas financieras, con título de maestría, que desarrollan sus funciones en el ámbito tributario.
- Estar en ejercicio o práctica laboral en un tiempo mayor a 3 años, dentro del órgano judicial en el ámbito tributario o como funcionario de la Autoridad de Impugnación Tributaria.
- Tienen conocimiento sobre el sistema de impugnación tributaria.
- Consentimiento del experto para participar

- A los expertos seleccionados se les ha proporcionado, un resumen de la investigación, la propuesta y el instrumento de validación pidiéndoles que den su opinión al respecto en un tiempo no mayor a 3 días.

4.3.4.4 Validación de la Propuesta

Una vez que los profesionales seleccionados han proporcionado los instrumentos llenados se ha determinado puntos de corte, utilizados para determinar la categoría o grado de adecuación de cada etapa del procedimiento según la opinión de los expertos consultados, en base a la siguiente ponderación: 1 al 5.

Cuadro N° 8: Categorías evaluativas de la propuesta

Etapas	1	2	3	4	5	Total
	No adecuada (NA)	Poco adecuada (PA)	Adecuada (A)	Bastante adecuada (BA)	Muy adecuada (MA)	
Objetivo			1	1	1	3
Justificación			1		2	3
Contenido			2	1		3
Aporte				2	1	3
Punto/Corte	0,00	0,00	0,33	0,33	0,33	1,00
Inferencia BA MA					0,67	
%	0,00%	0,00%	33,33%	33,33%	33,34%	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Se puede observar que la mayoría de las categorías se ubica en la escala de adecuado, bastante adecuado y muy adecuado, entendiéndose que la propuesta tiene los elementos necesarios para ser puesto a la práctica, la propuesta considera un nivel de aceptación del 0,66 que está cerca de 1. En este marco se concluye que la propuesta presentada se considera bastante adecuada.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

- El sistema de impugnación tributaria vigente en Bolivia ha sido implementado, modificado y estructurado a través de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano y diversas Sentencias Constitucionales que otorgaron vigencia a los artículos 214 al 302 de la Ley 1340 Código Tributario derogado, por lo que no ha sido construido bajo una única visión normativa, lo que hace que se presenten vacíos y óbices legales en su aplicación práctica, ante la coexistencia de dos medios de impugnación tributaria (Recursos Administrativos y Proceso Contencioso Tributario), cuyo alcance y procedimientos no han sido debidamente compatibilizados.
- La Sentencia Constitucional 0090/2006 prevé la elección alternativa de las vías judicial y administrativa para la impugnación de un acto administrativo tributario, bajo la premisa de que estos solo alcanzan a un sujeto pasivo, por lo cual la elección de una de las vías importaría la renuncia de la otra. Sin embargo, no prevé la posibilidad de que existan dos o más sujetos afectados por el acto administrativo, y que cada uno de ellos pueda acudir a una vía diferente para la impugnación del mismo acto administrativo, razón por la que esta posibilidad no se encuentra contemplada en la normativa tributaria, generando un vacío legal.
- Conforme lo previsto en los artículos 26 y siguientes de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, los casos en los que pueden activarse simultáneamente las vías de impugnación administrativa y judicial contra el mismo acto administrativo tributario, son aquellos donde existen dos o más sujetos pasivos afectados por la resolución que se impugna, lo que ocurre cuando existen responsables solidarios, subsidiarios o terceros responsables.
- En la actualidad, al no existir lineamientos previstos en la normativa tributaria que establezcan cuales deben ser las acciones que deben seguir los Jueces Contenciosos Tributarios y los Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria, estas autoridades vienen aplicando, en uso de la sana

crítica, el criterio de oportunidad, reconociendo la competencia de la autoridad judicial o administrativa, que asumió el conocimiento de la primera impugnación, y procediendo en la mayoría de los casos, a remitir los procesos de impugnación presentados con posterioridad a dicha autoridad para su resolución conjunta. No obstante, la determinación de acumular los procesos o rechazar los más recientes se encuentra sujeta a la discreción de la autoridad actuante, no existiendo uniformidad en su procesamiento.

- De la revisión de la legislación vigente en países vecinos de la región, se ha evidenciado que no existen casos análogos al de nuestro país, pues si bien en los casos de Chile, Perú y Argentina, se cuentan con medios de impugnación tributaria que son tanto de carácter administrativo como de carácter judicial, la forma en la que se encuentra estructurada su activación no da lugar a que se generen estos conflictos de competencia, por encontrarse prevista primero la activación de los medios de impugnación administrativo, siendo un requisito el agotamiento de la vía administrativa, para luego recién dar paso a los mecanismos que pueden activarse en la vía judicial.

Sólo en uno de los casos específicos en la legislación Argentina, es que resulta opcional la activación de la vía administrativa o judicial, siendo el caso la impugnación a la resolución de denegatoria de la Acción de Repetición, no obstante ésta por su naturaleza, al ser su objeto la devolución de lo indebidamente pagado por el sujeto pasivo, no resulta un caso en el que puedan concurrir más de un sujeto obligado o contribuyente, siendo excluyentes los medios habilitados para su impugnación.

5.2 Recomendaciones

- A partir del análisis efectuado se ha evidenciado la necesidad de que se actualice el contenido de la normativa tributaria que regula los medios de impugnación de actos administrativos tributarios, con la finalidad de que se compatibilice la coexistencia de las dos vías de impugnación y se delimite su intervención a través de reglas que permitan dirimir los conflictos de competencia que pudieran suscitarse.

- Es necesario fomentar la intercomunicación entre las autoridades que conocen y resuelven los recursos de impugnación tributaria previstos en la vía administrativa (Directores Regionales y Director General de la Autoridad de Impugnación Tributaria) y los Jueces Contenciosos Tributarios, con la finalidad de que puedan conciliarse aquellos criterios contradictorios que se emiten en asuntos con características análogas, a fin de poder brindar seguridad jurídica a los Sujetos Pasivos, mediante la predictibilidad y uniformidad de los fallos a dictarse en caso de activarse una vía indistintamente de otra.
- Entre tanto no se promulgue un nuevo Código Tributario que modifique el Sistema de Impugnación Tributaria en Bolivia, se recomienda la incorporación de un artículo en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano que establezca a la oportunidad como criterio dirimidor aplicable en la resolución de los conflictos de competencia que se susciten entre las vías de impugnación administrativa y judicial, cuando estas se activen de forma simultánea contra un mismo acto administrativo.

BIBLIOGRAFÍA

- Argentina, H. C. (1998). *Procedimientos Fiscales*. Buenos Aires - Argentina.
- Asamblea Constituyente. (2009). *Constitución Política del Estado*. Sucre - Bolivia.
- Asamblea Legislativa Plurinacional. (2010). *Ley 025*. La Paz - Bolivia.
- Asamblea Legislativa Plurinacional. (2013). *Ley 439 Código Procesal Civil*. La Paz - Bolivia.
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (2022). *XIV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. La Paz - Bolivia.
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (13 de abril de 2024). *Autoridad de Impugnación Tributaria*. Obtenido de https://www.ait.gob.bo/?page_id=950
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (13 de abril de 2024). *Autoridad de Impugnación Tributaria*. Obtenido de https://www.ait.gob.bo/?page_id=805
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (13 de abril de 2024). *Autoridad de Impugnación Tributaria*. Obtenido de https://www.ait.gob.bo/?page_id=2407
- Ayala Zelada, J. (2013). *Derecho Financiero y Tributario*. Cochabamba - Bolivia: Kipus.
- Bolivia, P. d. (2004). *Decreto Supremo 27310*. La Paz - Bolivia.
- Celly Viñan, A. (2009). "El Acto Administrativo desde la Jurisprudencia Tributaria en el Ecuador". Quito - Ecuador.
- Choque Quispe, R. (2018). *Impugnación Tributaria por el Contribuyente*. La Paz - Bolivia.
- Congreso de la República de Bolivia. (1992). *Ley 1340 Código Tributario*. La Paz - Bolivia.
- Congreso Nacional de Chile. (2009). *Ley 20322 "Ley Orgánica de Tribunales Tributarios Aduaneros"*. Santiago de Chile.
- Congreso Nacional de la República de Bolivia . (2001). *Ley 2341 Ley de Procedimiento Administrativo*. La Paz - Bolivia.
- Congreso Nacional de la República de Bolivia. (1993). *Ley 1455*. La Paz - Bolivia.
- Congreso Nacional de la República de Bolivia. (1999). *Ley 1970 Código de Procedimiento Penal*. La Paz - Bolivia.
- Congreso Nacional de la República de Bolivia. (2003). *Ley 2492 Código Tributario Boliviano*. La Paz - Bolivia.

Congreso Nacional de la República de Bolivia. (2005). Ley 3092. La Paz - Bolivia.

Consejo de la Magistratura. (2022). Mapa Judicial de Bolivia . Sucre - Bolivia.

Couture, E. (1980). Vocabulario Jurídico. Buenos Aires - Argentina: Desalma.

Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. (13 de abril de 2024). cionario Panhispánico del Español Jurídico. Obtenido de <https://dpej.rae.es/lema/conflicto-de-competencia#:~:text=Conflicto%20positivo%20que%20se%20produce,no%20pueden%20resolverlo%20entre%20ellos>.

Dzul Escamilla, M. (2010). Universidad Nacional Autónoma de México . Obtenido de Aplicación básica de los métodos científicos: https://www.uaeh.edu.mx/docencia/VI_Presentaciones/licenciatura_en_mercadotecnia/fundamentos_de_metodologia_investigacion/PRES38.pdf

Ecotec. (2021). Ecotec. Obtenido de La Técnica de la entrevista: https://www.ecotec.edu.ec/material_2016N1_CSC098_14_56964.pdf

Escuela de Jueces del Estado. (2018). Módulo : Desarrollo Procesal y Procedimental. Componentes Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario. Sucre- Bolivia.

Escuela de Jueces del Estado. (2022). Taller de Socialización del Protocolo de Actuación para Servidoras (es) en Materia Tributaria. Santa Cruz - Bolivia.

García Canseco, O. (2009). Derecho Tributario y Legislación Tributaria. La Paz - Bolivia: Editoria Jurídica Temis.

JUSTIA México. (13 de abril de 2024). JUSTIA México. Obtenido de <https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/relacion-tributaria/#:~:text=La%20relaci%C3%B3n%20tributaria%20es%20aquella,nacimiento%20a%20la%20obligaci%C3%B3n%20tributaria>.

Ossorio, M. (s.f.). Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Guatemala: Edición Electrónica.

Presidente de la República de Perú. (2013). Decreto Supremo N° 133 Código Tributario. Lima - Perú.

Quisbert Bazan, L. J. (2012). Fundamentos Jurídico Doctrinales para plantear la necesidad de redefinición del Procedimiento Contencioso Tributario. La Paz - Bolivia.

Rodríguez Jiménez, A., & Pérez Jacinto, A. O. (2017). Métodos Científicos de Indagación y Construcción del Conocimiento. Bogotá - Colombia.

Rojas Barrientos, S. (2022). Los argumentos de impugnación tributaria efectivos: análisis jurimétrico de los argumentos planteados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria. Cochabamba - Bolivia.

Secaira Durango, P. (2004). Curso Breve de Derecho Administrativo. Quito - Ecuador: Editorial Universitaria.

Secretaría Distrital de Hacienda. (13 de abril de 2024). Alcaldía de Bogotá. Obtenido de https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma_temas.jsp?i=49801

Sentencia Constitucional No. 0090/2006 (Tribunal Constitucional 17 de noviembre de 2006).

Tamayo y Tamayo, M. (2003). El proceso de la Investigación científica. México: LImusa.

Trespalacios Gutiérrez, J., Vásquez Casielles, R., & Bello Acebrón, L. (2005). Investigación de Mercados. México.

Tribunal Supremo de Justicia. (2021). Protocolo de Actuación Procesal para Servidoras (es) Judiciales en Materia Tributaria. Sucre - Bolivia.

Wayar, L. A. (2008). La jurisdicción Contencioso Tributaria y sus Vicisitudes. Sucre - Bolivia: Gaviota del Sur .

ANEXOS

ANEXO 1

GUÍA DE ENTREVISTA

Entrevista dirigida a dos Directores Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria y dos Jueces en Materia Tributaria.

El objetivo de la presente entrevista es recabar información sobre los criterios que corresponde aplicar la resolver los conflictos de competencias que se suscitan cuando se activan las vías de impugnación administrativa y judicial de forma simultánea contra el mismo acto administrativo tributario.

Estos datos tienen una finalidad informativa – académica y serán utilizados para efectuar un análisis del tema para la realización de la tesis de grado e investigación requerida para optar por el título de Magister en Tributación.

1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

1. *Si* ()

2. *No* ()

2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

3.¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

1. *Si* ()

2. *No* ()

4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

5. ¿En el ejercicio de sus funciones ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

1. Si ()

2. No ()

6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario? Explique el caso

7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?

8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?

a. Ley b. Decreto Supremo c. Circular/Instructivo d. Otros

9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?

a. Juez Tributario b. ARIT c. TSJ d. Otros

10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?

1. Si ()

2. No ()

11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?

ANEXO 2

CUESTIONARIO DE ENCUESTA

Cuestionario de Encuesta aplicada a ocho Jueces en Materia Tributaria.

El objetivo del presente cuestionario es recabar información sobre los criterios que deben aplicarse para la resolución de conflictos de competencia entre vías de impugnación tributaria.

Estos datos tienen una finalidad informativa – académica y serán utilizados para efectuar un análisis del tema para la realización de la tesis de grado e investigación requerida para optar por el título de Magister en Tributación.

1. ¿Atendió casos en los que se hubiesen generado conflictos de competencia entre las vías de impugnación tributaria?

a. Si ()

b. No ()

2. ¿Los actos administrativos emitidos por cuál de las Administraciones Tributarias tienen mayor incidencia de casos de conflictos de competencia?

a. Servicio de Impuestos Nacionales ()

b. Aduana Nacional de Bolivia ()

c. Gobiernos Autónomos Municipales ()

3. Bajo el presupuesto de que para la activación de las dos vías de impugnación tributaria se requiere que el acto administrativo tributario afecte a dos o más sujetos pasivos ¿En qué casos considera que se suscitan con mayor frecuencia los conflictos de competencia?

a. Coresponsables tributarios ()

b. Responsables Subsidiarios ()

c. Otros ()

4. ¿Considera que en los casos en los que activan ambas vías de impugnación tributaria contra el mismo acto administrativo, debe resolverse con carácter previo cual de las instancias previno competencia para proceder con la acumulación de los procesos iniciados?

a. Si ()

b. No ()

5. ¿Qué criterios considera que deben aplicarse para resolver los conflictos de competencia?

a. Temporalidad, asume competencia quien conoció la primera impugnación presentada ()

b. La vía judicial prevalece sobre la vía administrativa ()

c. La vía administrativa prevalece sobre la vía judicial ()

d. Dependerá si se cuestiona la interpretación normativa (vía judicial) o cuestiones técnicas (vía administrativa) ()

f. Otro, explique

6. ¿Considera que es necesario el establecimiento de reglas de competencia que permitan resolver los conflictos de competencia que pueden suscitarse entre la vía de impugnación tributaria judicial y administrativa?

a. Si ()

b. No ()

7. ¿Qué instrumento normativo considera idóneo para que se establezcan las reglas de competencia?

a. Ley ()

b. Decreto Supremo ()

c. Instructivo/Circulares del TSJ ()

ANEXO 3

ENTREVISTA APLICADA A DOS JUECES CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS

Juez 1

1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

Cuando existe más de un obligado en la relación tributaria.

3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

a. Si (X)

b. No ()

4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

Porque no tienen inteligibilidad, que un solo hecho, sea dirimido por dos jueces distintos a la vez.

Provoca la fusión de dos roles en el ente administrativo que emitió la decisión, que son incompatibles. En la vía jurisdiccional, la administración cumple el rol de demandado, presentando los motivos que valorizan la rectitud de su actuar. Y en la impugnación administrativa, como juez que revisa la decisión.

Ambas vías, provocan su propia etapa recursiva que es extensa que a la postre, las resoluciones finales, provocan la inaplicabilidad la una de la otra.

En concomitancia, los dos ciudadanos sancionados en la vía administrativa, concuerdan o toleran esa forma todavía permisible y no regulada, para provocar demoras e inaplicabilidad de decisiones, al juzgamiento de sus actos.

5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

En la gestión 2014, un vehículo con placa de circulación extranjera (brasileña), fue encontrado en la carretera Cobija-Porvenir, por personal de la ADUANA; se dispuso el comiso definitivo del vehículo.

La Aduana Nacional al previsto el ingreso de vehículos con fines de turismo, hasta un plazo de 90 días prorrogables, con el solo registro de ingreso al país. Su omisión genera la pérdida del motorizado. Pues se asume el ingreso ilegal de mercadería.

El conductor que fue intervenido en ese momento, era boliviano, poseedor del vehículo, que presuntamente hubiera comprado el vehículo, empero no existía documento al respecto. El propietario era extranjero (brasileño)

Habitualmente existe en esta región fronteriza la venta de vehículos, bajo esas características.

En el caso, el simple poseedor, de quien se sospecha que hubiese adquirido el vehículo sin cumplir las formalidades legales, acudió a la jurisdicción contenciosa tributaria.

El ciudadano brasileño, que en los registros aparecía como propietario, acudió mediante impugnación a la vía administrativa.

7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?

En la vía contenciosa tributaria, fue admitida la demanda, se ordenó la remisión de las copias de todo el sumario aduanero.

En los antecedentes remitidos, hubo memoriales presentados a la Administración de Aduana de la Zona Franca Comercial de Cobija dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, aparecían del ciudadano brasileño propietario según la documentación de Brasil, reclamando la devolución y un memorial modesto pero que llevaba el título de recurso de impugnación. En esos escritos el indicado ciudadano refería domicilio procesal.

Por ello se ordenó la citación mediante cédula o personalmente; al extranjero, en la oficina de su abogado, se describió en esa decisión que quien es citado por una autoridad no puede serlo por otra, en el mismo asunto según los artículos 73-II y 118-1 del CPC, se ordenó la acumulación de ambos recursos según el artículo 345 del CPC, y la notificación personal al encargado de Administración de Aduana de la Zona Franca Comercial de Cobija dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional.

Ninguno de los intervinientes objetó esas decisiones.

8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?

a. Ley b. Decreto Supremo c. Circular/Instructivo d.
Otros

No aplica la reserva legal, pues la Ley ya prevé la impugnación, debe reglamentarse el camino para efectivizar esa Ley, por ello el Decreto Supremo, es posible.

También es importante promover guías de decisión emitidas por el Tribunal Supremo. Según mi experiencia es mejor zanjar, cuando está en sus inicios el trámite.

9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?

- a. Juez Tributario b. ARIT c. TSJ d. Otros

Tomando en cuenta que la administración y autoridades tributarias y aduaneras que dirimen, pertenecen al Órgano Ejecutivo y los Jueces Tributarios al Órgano Judicial. Por el Núm. II del artículo 202 de la Constitución; el Tribunal Constitucional debe resolver los conflictos de competencia.

10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?

- a. Si (X)
b. No ()

11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?

Mediante la provocación de reuniones entre técnicos de alto nivel con capacidad de decisión, de todas las entidades comprometidas en el dilema, encontrando criterios consensuados, realizar la suscripción de protocolos por las máximas autoridades.

Juez 2

1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

- a. Si (X)
b. No ()

2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

Cuando existe más de un obligado en la relación tributaria.

3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

a. Si (X)

b. No ()

4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

El motivo de que no proceda la impugnación simultánea de un acto administrativo, reside en que tanto los recursos de alzada y jerárquico en sede administrativa, como el proceso contencioso Tributario buscan la misma finalidad, la de dejar sin efecto el acto impugnado, en tal sentido, activar simultáneamente ambas vías, implicaría que las resoluciones resulten ineficaces, ya que los criterios empleados en ambas instancias pueden variar y generar inseguridad jurídica sobre qué Resolución aplicar, vale decir, que en el hipotético caso de que el administrado interponga de manera simultánea un proceso contencioso tributario y un recurso de alzada, el resultado y efecto de ambos procesos puede variar, generando incertidumbre en la administración tributaria, sobre cual resolución aplicar. Por otro lado, la Ley 1340 prevé que la interposición de los recursos en sede administrativa implican la renuncia del proceso contencioso tributario y viceversa, en tal sentido, es imperioso que la Autoridad Tributaria ante la toma de conocimiento de un proceso contencioso tributario y en caso de también haber tomado conocimiento de un recurso administrativo en contra del mismo acto administrativo, haga conocer a la autoridad judicial la existencia de un recurso en sede administrativa a efectos de que el juez rechace la demanda contenciosa tributaria.

5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

Ante el comiso de una mercancía indocumentada, la Resolución Administrativa sancionó al dueño de los bienes transportados con el comiso de los mismos por haber incurrido en contrabando contravencional, por otro lado impulso una multa económica como sanción al propietario del vehículo en el que se transportaba la mercancía comisada.

El dueño de la mercancía acudió a la vía administrativa y el propietario del vehículo presentó demanda contenciosa tributaria.

7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?

En caso de presentarse una situación en la que el administrado acuda a ambas vías, a criterio del suscrito, prevalece la que fue interpuesta y notificada primero a la autoridad tributaria, vale decir, que en caso de haberse interpuesto un recurso de alzada con anterioridad al proceso contencioso tributario, prevalece el primero, de igual manera aplicaría el mismo criterio a la inversa. En el primer caso, la autoridad jurisdiccional mediante resolución motivada debe anular la admisión de demanda y determinar el rechazo de la misma (no existe procedimiento específico y tampoco se encuentra entre las excepciones permitidas) y declinar competencia y en el segundo caso debe ordenar a la Autoridad Administrativa rechace el recurso administrativo interpuesto y decline competencia en favor de la autoridad jurisdiccional.

8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?

a. Ley

b. Decreto Supremo

c. Circular/Instructivo

d.

Otros

Al tratarse de un procedimiento (norma adjetiva) que regulará la conducta tanto de autoridades jurisdiccionales y autoridades administrativas, debe necesariamente aprobarse mediante Ley, esto en apego al principio de legalidad que rige los procedimientos administrativos y judiciales.

9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?

a. Juez Tributario b. ARIT c. TSJ d. Otros

El Juez Tributario, esto en virtud al principio de control judicial de los actos y actuaciones de la administración pública.

10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?

a. Si (X)

b. No ()

11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?

Es necesaria la aprobación de una Ley en la cual se establezcan y reglamenten de manera exclusiva tanto el proceso contencioso tributario previsto en la Ley 1340 y los recursos administrativos previstos en la Ley 2492, ya que el proceso contencioso tributario se encuentra desfasado y tiene muchos vacíos legales que han tratado de ser subsanados por la jurisprudencia, sin embargo aún persisten ciertos problemas por la falta de reglamentación en la Ley; por otro lado, la Ley 2492 no prevé el proceso contencioso tributario, además de que ha sido modificada por otras leyes en el transcurso del tiempo, las cuales solamente regulan aspectos relativos a las actuaciones en sede administrativa.

ANEXO 4

ENTREVISTA APLICADA A DOS DIRECTORES REGIONALES DE LA AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

Director 1

1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (x)

b. No ()

2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

Cuando existe corresponsabilidad tributaria o el acto administrativo afecta a más de un sujeto pasivo.

3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

a. Si (X)

b. No ()

4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

Debido a que si se activan ambas vías de impugnación se corre el riesgo de que puedan emitirse resoluciones incompatibles en sus efectos, ejemplo una nulidad y una revocatoria.

5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

En los procesos de fiscalización de la Aduana Nacional, ya que se siguen contra el importador y la Agencia Despachante de Aduanas, en este caso el importador interpuso

demanda contenciosa tributaria y la Agencia Despachante de Aduana presentó Recurso de Alzada.

7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?

La primera vía de impugnación debe limitar la competencia de la otra, ya que se previno competencia al conocer primero el asunto controvertido.

8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?

a. Ley b. Decreto Supremo c. Circular/Instructivo d.
Otros

9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?

a. Juez Tributario b. ARIT c. TSJ d. Otros

El Tribunal Constitucional, por ser un conflicto entre el órgano ejecutivo y el órgano judicial.

10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?

a. Si (X)

b. No ()

11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?

Lo ideal sería que se implemente una única vía de impugnación, o en su caso, reglamentar en qué casos corresponde activar la vía administrativa y en cuales la judicial.

Director 2

1. ¿Conoce usted en qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

2. Si la respuesta anterior fue Si, ¿En qué casos pueden activarse ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

Cuando hay más de un obligado tributario afectado o mencionado en el acto definitivo

3. ¿Considera usted que es necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

a. Si (X)

b. No ()

4. ¿Cuáles son los motivos o razones por las que considera necesario definir la competencia de una sola de las vías de impugnación tributaria, cuando se activan ambas contra un mismo acto administrativo?

Desde luego es necesario definir una única vía de impugnación para unificar la reclamación de diferentes actores en una sola decisión que afecta a todos; pues si las dos vías se activan por actores diferentes puede darse situaciones en que una vía confirme el acto y en la otra se anule el acto para reponer el procedimiento por un vicio probado en el proceso

5. ¿En el ejercicio de sus funciones, ha conocido y resuelto un conflicto emergente de la activación de ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

a. Si (X)

b. No ()

6. Si la respuesta anterior fue Si, ¿Mencione el(os) caso(s) que conoció y motivos que generaron la activación ambas vías de impugnación tributaria de forma simultánea contra un mismo acto administrativo tributario?

En materia aduanera contra una Resolución de Contrabando con varios ítems y diferentes propietarios de la mercancía, uno optó por Recurso de Alzada y otro impugnó por la vía judicial. La Aduana no generó un conflicto de competencia, respondió en ambas instancias presentando fotocopias legalizadas de los antecedentes. La AIT en conocimiento no formal de esa situación aceleró la emisión de su Resolución para que la Aduana pueda poner esa decisión en conocimiento de la autoridad judicial. El resultado de lo resuelto en la instancia judicial desconozco.

7. ¿Qué criterios aplicó (o aplicaría) para su resolución o cuáles aplicaría en caso de conocer un conflicto de competencias?

Dado que las dos vías son excluyentes entre sí, el criterio a ser aplicado debería ser el de oportunidad, es decir, cual es la primera impugnación planteada, según el cargo de recepción.

8. ¿A través de qué instrumento normativo considera usted que debería reglamentarse la resolución de estos conflictos de competencia?

a. Ley b. Decreto Supremo c. Circular/Instructivo d.
Otros

Mediante Ley, debido al principio de legalidad que debe imperar en relación a las vías de impugnación que deben prevalecer.

9. ¿Qué instancia, según su criterio, debería ser la encargada de resolver un conflicto de competencias entre las vías de impugnación administrativa y judicial?

a. Juez Tributario b. ARIT c. TSJ d. Otros

El Tribunal Constitucional, porque a partir de sus sentencias que repusieron el contencioso tributario, se generaron esos problemas.

10. ¿Considera usted que debería compatibilizarse normativamente los procedimientos de impugnación tributaria?

a. Si (X)

b. No ()

11. ¿Cómo podrían compatibilizarse las competencias administrativas con las jurisdiccionales normativamente?

Generar un solo procedimiento de impugnación mediante Ley, con iguales reglas e iguales plazos, ver quien es más eficiente y pertinente técnicamente en la administración de justicia.

ANEXO 5

CUESTIONARIO DE ENCUESTA APLICADO A EXPERTOS PARA LA VALIDACIÓN DE LA PROPUESTA.

El objetivo del presente cuestionario es valorar el trabajo de investigación “CONFLICTOS DE COMPETENCIA ENTRE LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL CUANDO SE ACTIVAN DE FORMA SIMULTÁNEA CONTRA UN ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”, para lo cual se ha facilitado un resumen de su contenido a fin de que se exprese la valoración de cada uno de los ítems consultados, bajos los siguiente criterios.

- Muy adecuada (MA),
- Bastante adecuada (BA),
- Adecuada (A),
- Poco adecuada (PA) y
- No adecuada (NA)

Estos datos tienen una finalidad informativa – académica y serán utilizados para efectuar un análisis del tema para la realización de la tesis de grado e investigación requerida para optar por el título de Magister en Tributación.

1. Objetivo de la propuesta	NA	PA	A	BA	MA
2. Justificación de la propuesta	NA	PA	A	BA	MA
3. Contenido de la propuesta	NA	PA	A	BA	MA
4. Aporte de la propuesta	NA	PA	A	BA	MA