

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
OFICINA LA PAZ



AREA DE DERECHO

CURSO DE MAESTRIA EN “DERECHO TRIBUTARIO”

Gestión del Programa 2008-2009

**EL “*SOLVE ET REPETE*” EN EL CONTEXTO DEL REGIMEN RECURSIVO DEL
CODIGO TRIBUTARIO (Ley Nro. 2492)**

René Rubén Ramos Marín

La Paz - Bolivia

2011

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magister de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizó al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

También cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar los derechos de publicación de esta tesis, o de partes de ellas, manteniendo mis derechos de autor, hasta por un periodo de 30 meses después de su aprobación

René Rubén Ramos Marín

5 de diciembre de 2011

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
OFICINA LA PAZ



AREA DE DERECHO

CURSO DE MAESTRIA EN “DERECHO TRIBUTARIO”

Gestión del Programa 2008-2009

**EL “*SOLVE ET REPETE*” EN EL CONTEXTO DEL REGIMEN RECURSIVO DEL
CODIGO TRIBUTARIO (Ley Nro. 2492)**

René Rubén Ramos Marín

Tutor: Dr. Juan de Dios Eduardo Condo Riveros

La Paz – Bolivia
2011

Un agradecimiento especial al Dr. Juan de Dios Eduardo Condo Riveros por toda su colaboración.

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación tiene como propósito dilucidar si la regla del solve et repete ha sido o no nuevamente incorporada dentro del actual régimen recursivo de actos de la Administración Tributaria de alcance particular y en su caso, establecer sus incidencias frente al derecho a la igualdad.

Para este efecto, principalmente examinaremos los orígenes y fundamentos de la regla del solve et repete, su presencia dentro de nuestra legislación tributaria nacional, la configuración del régimen recursivo y todas las vicisitudes por las cuales ha tenido que atravesar hasta el actual estado de situación.

Finalmente, en base a este análisis minucioso, confrontaremos las vías recursivas a la luz de los derechos y garantías reconocidos por la actual Constitución Política del Estado y su trascendencia en el contribuyente o tercero responsable.

INDICE

Introducción	8
Capítulo I: La regla del solve et repete	
I.1 Definición	11
I.2 Orígenes de la regla del solve et repete	12
I.3 Los pretendidos fundamentos de la regla del solve et repete	13
Capítulo II: La regla del solve et repete y su presencia en la legislación tributaria nacional	
II.1 Antecedentes	18
II.2 Presencia encubierta de la regla del solve et repete en la actual legislación tributaria	26
II.2.1 Presencia de la regla del solve et repete en el Art. 131 del CTB previo a su declaratoria de inconstitucionalidad	26
II.2.2 Confusión en la declaratoria de inconstitucionalidad del Art. 131 del CTB	29
II.2.3 Presencia encubierta de la regla del solve et repete en el Art. 2 de la Ley Nro. 3092	34
Capítulo III: El solve et repete en el régimen recursivo de actos administrativos de alcance particular y su incidencia en el derecho a la igualdad	
III.1 Antecedentes del régimen recursivo	38
III.2 El actual régimen recursivo	42
III.3 La regla del solve et repete y su incidencia en el derecho a la igualdad	48
III.4 Vulneración de otros derechos fundamentales	61
III.5 El Pacto de San José de Costa Rica y la regla del solve et repete	65
Capítulo IV: El tratamiento del solve et repete en la legislación comparada	

IV.1 El caso de Italia	69
IV.2 La aplicación del solve et repete en otros países	77

Capítulo V: Medidas alternativas a la regla del solve et repete

Conclusiones	86
Bibliografía	88

INTRODUCCIÓN

En materia tributaria existen mecanismos ante la jurisdicción administrativa y también en sede judicial a través del proceso contencioso tributario, que tienen por objeto precautelar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos frente a los actos de la Administración Tributaria, cuando sean acusados de ilegalidad o errónea interpretación de las normas legales sustantivas o adjetivas tributarias.

Con la finalidad de subsanar las deficiencias del pasado, el Código Tributario (Ley Nro. 2492) de 3 de agosto de 2003, instituyó un nuevo régimen recursivo de actos de la Administración Tributaria de alcance particular consistente en los recursos de alzada y jerárquico respectivamente y su posterior revisión mediante el proceso contencioso administrativo, es decir, suprimió el proceso contencioso tributario, lo que provocó el desajuste procedimental, acarreado posteriormente la interposición de recursos de inconstitucionalidad en contra de algunos de sus artículos, los cuales al ser contrarios a la Constitución Política del Estado, quedaron definitivamente excluidos de nuestro ordenamiento jurídico, además de ello, estas demandas permitieron que el proceso contencioso tributario previsto en la Ley Nro. 1340, recobrará plena vigencia.

Luego de todas estas las vicisitudes, el actual régimen recursivo instituido para reclamar las lesiones a los derechos que pudiera cometer el Estado en su función de imponer, recaudar y administrar los tributos, se sustancia mediante dos vías, una de carácter judicial prevista en el anterior Código Tributario (Ley Nro. 1340) y otra administrativa en base al actual Código Tributario (Ley Nro. 2492), cuya elección es opcional y excluyente.

Sin embargo, cada una de estas vías recursivas, lleva inmerso ciertas particularidades en cuanto a la ejecutividad o no del acto administrativo tributario, puesto que, en caso de optar por el proceso contencioso tributario, la sola interposición de la demanda provoca el efecto suspensivo, conforme dispone el Art. 231 de la Ley Nro. 1340, es decir, entre tanto se tramite una primera instancia ante el Juez Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario, una

segunda ante la Corte Superior de Distrito y el recurso de casación ante la Corte Suprema (hoy denominado Tribunal Supremo de Justicia), la Administración Tributaria estará impedida de ingresar a la ejecución tributaria.

En cambio, la segunda alternativa para restablecer la juridicidad eventualmente vulnerada, es mediante los Recursos de Alzada y Jerárquico a ser interpuestos ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional o General respectivamente, las cuales si bien no requieren del pago previo para su admisión, el efecto suspensivo únicamente alcanzará hasta la emisión de la resolución jerárquica, ya que en caso de acudir a su revisión mediante el proceso contencioso administrativo, esta no suspenderá la ejecución tributaria, posibilitando que la Administración Tributaria ejecute el acto determinativo, salvo que el contribuyente o tercero responsable solicite su suspensión dentro del plazo perentorio de cinco días siguientes a la notificación con la resolución jerárquica, la cual además debe contener el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las indefectiblemente dentro de los noventa días posteriores. Este mecanismo se encontraba inserto en el Art. 131 del Código Tributario y posteriormente fue alcanzado por los efectos derogatorios de la Sentencia Constitucional 009/2004, sin embargo, el legislador nuevamente incorporó una redacción exactamente similar en el Art. 2 de la Ley Nro. 3092.

En opinión de autores nacionales, la exigencia que tiene el contribuyente o tercero responsable para constituir suficientes garantías y de esta manera suspender la ejecución tributaria, constituiría una manifestación encubierta del solve et repete, por lo que, en el presente trabajo nos proponemos dilucidar si esta desterrada regla ha sido o no nuevamente incorporada dentro del actual régimen recursivo y en su caso, cuales serían sus incidencias frente a los derechos y garantías constitucionales. Para este efecto, examinaremos de manera minuciosa el actual régimen recursivo en relación a la Constitución Política del Estado, la cual prohíbe y sanciona en forma taxativa toda forma de discriminación que tenga por objetivo menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos de toda persona, asimismo, recurriremos a los instrumentos internacionales de defensa de los derechos humanos, la doctrina y la legislación comparada.

En ese entendido, el trabajo de investigación esta compuesto por un primer capítulo en el cual se analizará el solve et repete en cuanto a sus orígenes y pretendidos fundamentos, en el segundo capítulo se considerará la presencia de esta regla dentro de la legislación tributaria nacional, posteriormente, en un tercer capítulo se desarrollará su particular incidencia en el derecho a la igualdad y la vulneración de otros derechos fundamentales, un capítulo cuarto referido al tratamiento del solve et repete en la legislación comparada y finalmente, en un capítulo quinto se plantearán las medidas alternativas a su aplicación y las conclusiones correspondientes.

CAPITULO I

LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE

I.1.- DEFINICION

La regla del solve et repete literalmente traducido significa ‘pague y repita’ (este último vocablo en el sentido del verbo repetir, que en latín jurídico quiere decir: gestionar la devolución del importe pagado). Al respecto, el profesor Héctor Villegas menciona que “La regla del solve et repete significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo.”¹

Una definición sencilla y precisa es la formulada por el profesor colombiano de la Universidad Andina Simón Bolívar Dr. Julio Fernando Álvarez Rodríguez, quien en una exposición sobre el afianzamiento tributario² señaló que:

Es el obstáculo para acceder a la justicia que consiste en la obligación de pagar la suma discutida para poder ser oído en juicio, de manera que si la decisión judicial fuera favorable al demandante, se le concede el derecho de repetir o devolver lo que ha pagado sin justa causa legal.

Asimismo, el profesor Carlos Maria Giuliani Fonrouge menciona que el pago previo de la obligación tributaria se exige: “[...] como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa [.....]”³

¹ Héctor Belisario Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, p. 509.

² Figura inmersa dentro de la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, la cual ha sido asociada con el solve et repete.

³ Carlos Maria Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Desalma, 1993, p.781.

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

Gran parte de los autores que han estudiado el tema hablan indistintamente de ‘regla’, ‘requisito’, ‘privilegio’ o ‘principio’ para referirse a la obligación de previo pago necesario para impugnar los actos de determinación de tributos, cuya exigencia en su aforismo latino es denominado como *solve et repete*. Al efecto, nos parece importante recurrir a la aclaración que realiza Rafael de Mendizábal Allende, quien luego de haber analizado este tema, rechaza en forma categórica calificarlo como principio, señalando que: “Conviene aclarar esto para evitar equívocos [...] la regla del *solve et repete* carece de todo fundamento filosófico, técnico o científico, y se excluya así, automáticamente, la posibilidad de calificarla como un auténtico principio jurídico.”⁴

I.2.- ORIGENES DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE

Existe coincidencia entre los diferentes estudiosos de esta regla en el sentido de que sus orígenes se encuentran en el Derecho Romano, al respecto, el profesor argentino Héctor B. Villegas señala: “Su origen se encuentra en el derecho romano, cuando, en tiempos de la República, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores, para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos.”⁵

En tiempos de la República existía un recurso llamado *pignoris capio*, el cual autorizaba al acreedor a tomar en garantía bienes de su deudor sin intervención de los magistrados, más

⁴<http://www.docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:UXQU/Vy2JnEJ:dialnet.unirioja.es/servle/articulo%3Fcodigo%3D2>

⁵ Héctor Belisario Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, p. 509.

tarde la Lex Censoria permitió a los publicanos utilizar esta figura en contra de los deudores de impuestos. Fue entonces cuando un edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento autorizando a los contribuyentes a convertirse en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris capio otorgada a los publicanos. Se atribuye al pretor de Sicilia Verres en el año 70 a.C., cuando el Estado Romano cometía múltiples injusticias en la recaudación tributaria con el solo afán de obtener mayores ingresos para mantener la vida ostentosa de sus funcionarios, haber exigido el pago previo para autorizar la acción de ilegitimidad. Desde allí, este mecanismo se traspasó al derecho del imperio y en la época contemporánea fue recogida por el derecho italiano en la Ley Nro. 2248 de 20 de marzo de 1865 reguladora del contencioso administrativo, aunque ésta posteriormente fue declarada inconstitucional en virtud de la Sentencia 21 dictada el 31 de marzo de 1961.

I.3.- LOS PRETENDIDOS FUNDAMENTOS DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE

Previo a ingresar al tratamiento central de la problemática planteada en el presente trabajo de investigación, es necesario analizar la naturaleza jurídica y los fundamentos considerados por la doctrina respecto a la regla del solve et repete.

En ese entendido, corresponde resaltar que los fundamentos expuestos sobre esta regla no encuentran una posición uniforme y diáfana en la doctrina universal, más al contrario, se observa la existencia de dos grupos claramente diferenciados, los cuales intentan resaltar las deficiencias y virtudes del mismo, tal es así, existe una posición que: a) considera que es indispensable su inclusión en la legislación, la cual es adoptada por celebres tributaristas como Griziotti, Ingresso, Tesoro, Mortara y Bielsa, quienes justifican la aplicación de esta regla recurriendo a la legitimidad y ejecutividad formal que es inherente al acto administrativo de determinación y además, por la necesidad de protección de las finanzas públicas contra las actuaciones de contribuyentes de mala fe que retrasan indebidamente la recaudación de los tributos, por otro lado, hay otros que b) se oponen férreamente a su aplicación, criterio asumido por no menos importantes tratadistas de nuestra materia,

como Allorio, Berliri, Micheli, Giuliani Fonrouge, Valdez Costa y otros, quienes consideran que la exigencia del pago previo para impugnar las decisiones de la Administración Tributaria, es una norma vetusta, inequitativa e inconstitucional que obstaculiza y restringe el acceso de todos los ciudadanos a la justicia, particularmente de aquellos que carecen de los medios económicos para pagar provisionalmente los montos establecidos en los actos administrativos tributarios.

Entre los diferentes planteamientos sobre la naturaleza jurídica del *solve et repete*, existen distintas posiciones doctrinarias, aunque es necesario adelantar que estas no encuentran un criterio único y lógico que pudiera servir para aglutinarnos, al respecto, el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge luego de haber analizado este tema señaló categóricamente que: “Ninguna de las explicaciones propuestas para justificar el *solve et repete* resulta plenamente satisfactoria, pudiendo afirmarse que todas encierran algo de verdad y algo de artificio.”⁶

Por su parte, Rodolfo R. Spisso resaltando la dificultad existente para unificar los fundamentos planteados sobre esta regla, señala que:

*Muchas han sido las fundamentaciones teóricas que se han intentado, ninguna de las cuales resulta convincente. Así, para algunos constituye un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros la exigencia del pago previo es derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.*⁷

Hechas estas aclaraciones, a continuación se resumirán los diferentes planteamientos formulados para sustentar la naturaleza jurídica de esta regla:

⁶ Carlos Maria Guliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993, p.788.

⁷ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, p. 511.

- La posición asumida por Mortara, entre otros, señala que el fundamento del requisito del previo pago, se sustenta en los ‘principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo’, lo que conlleva en la ineludible necesidad de ejecutar el acto administrativo de determinación del tributo traducido en el consiguiente pago de las obligaciones tributarias. Es decir, entre tanto el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no efectúe el pago correspondiente, no podrá discutir o impugnar en sede administrativa o judicial sobre su validez o legalidad.
- Chiovenda, A. D. Giannini y otros, adoptan una ‘posición iusprocesalista’, considerando al solve et repete como presupuesto procesal de excepción o de obstáculo al libre ejercicio del derecho a recurrir. Siguiendo esta línea, podemos citar a Rodolfo R. Spisso quien señala: “El pago previo o *solve et repete* constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento [...]”⁸
- También están quienes prefieren ver el planteamiento de este problema desde una perspectiva netamente ‘fiscalista’, señalando que, el solve et repete es un privilegio o beneficio de la hacienda, o dicho de modo más neutro, como un medio de tutela de los créditos fiscales.
- Tributaristas como Benvenuto Griziotti, atribuyen una ‘interpretación política’ de la mencionada regla, señalando que la misma se constituye en el mecanismo del cual se vale el ente público para concretizar en forma efectiva sus ingresos y desbaratar la táctica dilatoria de los contribuyentes dispuestos a perturbar la justicia con tal de retrasar el pago de sus obligaciones tributarias. Este aspecto pragmático de la regla del solve et repete, también es resaltado por Rafael de Mendizábal Allende, al decir que: “[...] Actúa en defensa de los intereses inmediatos de la Administración pública, contemplados con una mirada miope y sin trascendentalismo alguno.”⁹

⁸ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexos, p. 511.

⁹<http://www.docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:UXQU/Vy2JnEJ:dialnet.unirioja.es/servlet/articulo%3Fcodigo%3D2>

- Finalmente, se encuentran plasmadas las ‘opiniones sincréticas’¹⁰, que unen dos o más de las posiciones doctrinarias anteriormente expuestas.

De los fundamentos planteados se pueden sintetizar básicamente dos posiciones, una i) jurídica, basada principalmente en la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo y otra ii) política, tendiente fundamentalmente a garantizar la adecuada y oportuna recaudación de los tributos para el cumplimiento de los fines del Estado, constituyéndose en un privilegio o beneficio del Fisco, de tal modo que la recaudación no se vea perturbada por actuaciones dilatorias de los contribuyentes.

En el ámbito nacional también existen estudios sobre los fundamentos de esta regla, tal es el caso del Dr. Valentín Abecia Baldivieso quien concluyó señalando que el solve et repete: “[...] encuentra un doble fundamento: el jurídico con su presunción de que el tributo arranca de la ley, y el financiero por cuanto ese tributo costea la prestación de los servicios públicos.”¹¹

Todas estas posiciones doctrinarias no se han visto libradas de diferentes críticas, las cuales han pretendido demostrar lo deleznable de las mismas. Con relación a la fundamentación jurídica, se ha señalado que ésta plantea sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquida el crédito, aunque el contribuyente o tercero responsable utilice los recursos o acciones legales correspondientes, constituyéndose en una excepción a favor del Fisco, que invierte los principios procesales ordinarios al colocar la ejecución con anterioridad a la decisión.

Asimismo, quienes dicen que el solve et repete deriva de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, no logran explicar como en países de técnica legislativa moderna, como Inglaterra, Alemania, Francia y Estados Unidos, donde los actos administrativos tienen estas características, esta regla no tiene cabida.

¹⁰ Sistema filosófico que trata de conciliar doctrinas diferentes.

¹¹ Valentín Abecia Baldivieso, Derecho Tributario, La Paz, Editorial Letras, 1971, p. 188.

Con relación a la tesis política, se la critica señalando que la misma manifiesta una clara insuficiencia en su fundamentación teórica, al efecto, concordando con esta posición el autor José María Martín Oviedo señala que: “La menor importancia teórica e incluso práctica del argumento político a favor del *solve et repete* explica por qué no se ha hecho y, en realidad, por qué no era necesaria una crítica explícita de ese argumento.”¹² Otra de las críticas que se hace a la tesis política, manifiesta que evidentemente los intereses del Estado para percibir en forma oportuna y sin dilaciones los tributos, es cosa que nadie puede negar, sin embargo, hoy en día existen otros procedimientos o mecanismos que son eficaces y sobre todo justos que permiten cumplir con esta finalidad.

Conforme se puede apreciar, ninguna de las pretendidas o posibles justificaciones sobre la naturaleza jurídica del *solve et repete* ha logrado alcanzar la suficiente solidez teórica-doctrinaria que permita sobreponerse a las otras, todo esto ha conducido a plantear que la verdadera y única finalidad de esta regla, es simplemente su carácter pragmático, garantizando la adecuada y oportuna recaudación de los tributos para el cumplimiento de los fines del Estado, evitando en todo momento la conducta dilatoria de los contribuyentes. Al respecto, es importante citar la opinión de Rafael de Mendizábal Allende, quien desestimando cualquier pretendida fundamentación jurídica o administrativa sobre esta regla, señala:

Es evidente que el fundamento de la regla analizada no puede encontrarse en la Filosofía jurídica ni tampoco en las directrices esenciales del sistema administrativo. No tiene una base metafísica ni una justificación técnica. En definitiva, el verdadero y único fundamento es puramente pragmático, porque su doble motivación carece de una raíz profunda y de toda ambición constructiva y pretende tan sólo resultados prácticos. Una de las finalidades, reconocida por cuantos se han ocupado del tema, consiste en garantizar drásticamente y sin piedad la recaudación de los tributos, como también la presión directa de las sanciones

¹² http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:f_eECVpW8sEJ:www.ceps.es

*administrativas. Actúa en defensa de los intereses inmediatos de la Administración pública, contemplados con una mirada miope y sin trascendentalismo alguno. Se pretende que constituya, además, un medio para evitar la conducta dilatoria de contribuyentes morosos, dispuestos a utilizar cualquier clase de ardidés, e incluso el proceso contencioso-administrativo, con tal de retrasar el pago.*¹³

¹³<http://www.docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:UXQU/Vy2JnEJ:dialnet.unirioja.es/servlet/articulo%3Fcodigo%3D2>

CAPITULO II

LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE Y SU PRESENCIA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

II.1.- ANTECEDENTES

Hasta el año 1970 todas las controversias emergentes del ámbito tributario eran dilucidadas casi en su totalidad por el Poder Ejecutivo, es así que el antecedente más antiguo de juicios coactivos sobre impuestos es el que se tenía inmerso en la Ley de 18 de enero de 1877 y el Decreto de 8 de marzo de 1882, en la cual actuaban en calidad de jueces los Prefectos de los Departamentos, ante quienes se sustanciaba el proceso sin recurso ulterior, salvo para aquellos casos en que se hubiese interpuesto alguna terceraía y ante tal eventualidad se trasladaban autos ante el Juez Ordinario de Partido en lo Civil.

Mediante la Ley de 28 de noviembre de 1883 se creó el Tribunal Nacional de Cuentas, cuya jurisdicción era sumamente amplia, ya que no solo comprendía la actividad financiera del Estado, sino también la de los Municipios, Agentes Financieros, casos de morosidad y otros. Este Tribunal estuvo vigente hasta el año 1928, el cual desapareció debido a la creación de la Contraloría General de la República.

En 1928 fue creada la Compañía General Recaudadora encargada de la percepción de los tributos, en cuyo capital social participaron la banca local con un 33%, empleados públicos con un 20% y el resto conformado por el sector público, sin embargo, ante el fracaso de su administración, al cabo de 4 años tuvo que disolverse.

Posteriormente recogiendo las recomendaciones emanadas de reuniones internacionales, en el año 1964 el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, auspiciaron la elaboración de un Código Tributario OEA/BID conocido como MCTAL, cuyo instrumento debía servir de

modelo a los países latinoamericanos para su posterior implementación, el cual fue redactado por los renombrados tratadistas de nuestra materia: Carlos M. Giuliani Fonrouge, de nacionalidad argentina, Rubens Gomes de Sousa, de nacionalidad brasilera y Ramón Valdez Costa, de nacionalidad uruguaya. Este instrumento normativo brindó la posibilidad de realizar las adaptaciones necesarias de acuerdo a la realidad de cada país, el cual contenía disposiciones de carácter general que regulaban las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, incluyendo no sólo normas de orden sustantivo, sino también de carácter procesal, mismo que fue aprovechado por varios países, entre los que se encuentra Bolivia, aunque se le practicó algunas modificaciones.

En lo concerniente al tema central del presente trabajo, el MCTAL influenciado por estos ilustres tratadistas, de manera por demás acertada, consideró que no era necesario la exigencia del pago previo de la obligación tributaria como requisito para plantear las controversias a ser dilucidadas ante el tribunal colegiado y especializado, posibilitando de esta manera la eliminación completa de la regla del solve et repete, todo ello se plasmó en su Art. 177 en sus dos alternativas:

Art. 177 (REQUISITOS DE LA DEMANDA).- La acción a que se refiere el Art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones.

Art. 177 (REQUISITO DE LA DEMANDA).- Las demandas y recursos a que se refiere el Art. 175 podrán interponerse y deberán fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones.

Sobre este punto, el Dr. Luís Ángel Wayar resalta el planteamiento del MCTAL respecto a la supresión de esta regla, mencionando que:

El modelo prevé que la acción a interponer en el marco de lo normado por el artículo 175, no se encuentra condicionada al previo pago de tributos o sanciones,

existiendo la obligación de parte del tribunal de resolver la controversia en esas condiciones. De lo que se colige, que este fue el paso más importante dentro de los que significó, sustraerse poco a poco del solve et repete.¹⁴

Previo a la vigencia del Código Tributario de 1970, se emitieron diferentes disposiciones legales para la conformación de comisiones con el objetivo de llevar adelante una reforma integral del ordenamiento impositivo, los cuales constituyen los antecedentes más próximos hasta la implementación de este cuerpo normativo mediante el Decreto Supremo Nro. 9298 de 2 de julio de 1970 emitido durante la presidencia de Alfredo Ovando Candía. Este Código Tributario, que además de constituirse en el primer instrumento de esta naturaleza con el que contó nuestro país, siguiendo los lineamientos del MCTAL, permitió atenuar la aplicación de la regla del solve et repete, ya que la exigencia del pago previo no era requisito necesario para la admisión de la impugnación, el cual había sido trasladado hasta el momento de formular un eventual recurso de apelación, al respecto, en su exposición de motivos se realiza la explicación correspondiente, señalando:

En el orden contencioso-tributario, los principios de igualdad entre las partes y las distintas normas reguladoras del procedimiento entre las cuales destaca la eliminación del requisito 'SOLVE ET REPETE', complementan la estructura de la ley tributaria presentada al Poder Ejecutivo por la Comisión de Reforma y Código Tributario.

Las medidas precautorias a las que hace referencia el Capítulo VII de este Título, constituye la real garantía que ha permitido modificar el 'solve et repete', por cuanto el Tribunal ordena garantías adicionales sólo en los casos en que existe un fundado riesgo para la percepción de los créditos fiscales. Esta calificación, requiere, como es obvio, que la administración impositiva acredite ese riesgo.

¹⁴ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 30.

Las resoluciones o sentencias de Primera Instancia del Tribunal se sujetan a normas relativas a tiempo, forma de relación, votos. Ellas pueden ser objeto de apelación. Para este efecto será preciso adjuntar previamente el depósito de garantía del 50% del tributo determinado en primera instancia. El justificativo para ello es que el demandante, para continuar su trámite debe garantizar el mismo, evitando de este modo las prolongadas controversias, que se justifican solo para postergar el pago de la obligación. Es una aplicación bastante atenuada del solve et repete.

Existe un rápido procedimiento ante el Tribunal de Segunda Instancia, constituido, como se ha indicado, por las dos Salas que no participaron en primera instancia, el cual llega a dictar un auto por mayoría de voto. Contra este auto aún es posible el recurso extraordinario de nulidad ante la Corte Suprema de Justicia. El derecho a la defensa de este modo está ampliamente garantizado. No obstante para este recurso extraordinario es preciso completar el depósito al 100% de lo determinado en segunda instancia. Las razones son similares a las de primera instancia.¹⁵

Los artículos del Código Tributario referidos a lo anteriormente señalado disponían textualmente lo siguiente:

Art.286.- Este recurso será admitido previa garantía del 50% (cincuenta por ciento) del tributo determinado en la sentencia mediante depósito bancario, boleta de garantía o póliza de seguro a la orden de la Administración respectiva. La apelación de los autos interlocutorios en el sólo efecto devolutivo, no requiere de esta garantía.

La falta de renovación de la boleta de garantía o la póliza de seguro durante el curso del juicio importará deserción. En materia de infracción de aforo aduanero, el recurso será admitido sólo previo depósito bancario del 100% del tributo

¹⁵ Código Tributario Boliviano aprobado mediante Decreto Supremo Nro. 9298, de fecha 2 de julio de 1970.

determinado en la sentencia.

Art. 293.- Contra las sentencias en segunda instancia del Tribunal de Apelación podrá interponerse el recurso de nulidad ante la Corte Suprema de Justicia, con depósito bancario, previo del 100% del tributo fijado en segunda instancia.¹⁶

Hasta la puesta en vigencia del Código Tributario de 1970, la regla del solve et repete tuvo una presencia permanente dentro del procedimiento tributario boliviano manifestando toda su rigurosidad en contra de los contribuyentes, al efecto, el Dr. Valentín Abecia Baldivieso señala: “El solve et repete fue un principio fundamentalmente exigido en el procedimiento tributario boliviano, hasta que en el proceso contencioso tributario vigente desde octubre de 1970, en cierto modo ha sido atenuado.”¹⁷

Si bien el Código Tributario de 1970 estaba inspirado en los lineamientos del MCTAL -el cual planteaba la eliminación del solve et repete-, la realidad boliviana nos demuestra que esta regla, aún permaneció inserta dentro del ordenamiento jurídico tributario con una aplicación atenuada.

Posteriormente, la implementación del Código Tributario aprobado mediante la Ley Nro. 1340 de 28 de mayo de 1992, permitió aminorar aún más la exigencia del requisito del previo pago, reduciéndolo únicamente al 10% del tributo, accesorios y/o multas para interponer el recurso de apelación correspondiente, cuya previsión se encontraba contenida de esta manera en su Art. 290. Con relación al recurso extraordinario de nulidad, este Código disponía que su admisión estaba sujeto al previo depósito del 100% del tributo, accesorios y/o multas materia del recurso. Es decir, si bien el legislador consideró conveniente mantener la regla del solve et repete dentro del régimen recursivo, el monto del depósito fue reducido aun más en relación a lo establecido en el Código Tributario de 1970.

¹⁶ Código Tributario Boliviano aprobado mediante Decreto Supremo Nro. 9298, de fecha 2 de julio de 1970.

¹⁷ Valentín Abecia Baldivieso, Derecho Tributario, La Paz, Editorial Letras, 1971, p. 118-119.

Dentro de esta necesaria relación de antecedentes sobre la presencia de la regla del solve et repete en nuestra legislación tributaria, debemos hacer referencia a la Ley de Organización Judicial¹⁸ de 18 de febrero de 1993, la cual si bien fue objeto de muchas críticas sobre los efectos procesales provocados en la jurisdicción contencioso tributaria, sin embargo, es menester resaltar que posibilitó la eliminación de esta regla. Al respecto, recordemos que la previsión legal concerniente a la exigencia de un depósito bancario, boleta de garantía o póliza de seguro consistente en el 10% del tributo, accesorios y/o multas necesario para interponer el recurso de apelación se encontraba insertó en el Art. 290 de la Ley Nro. 1340, la cual quedó derogada por el Art. 300 de esta Ley de Organización Judicial, lo que indirectamente provocó la supresión completa de la regla del solve et repete. Si bien la derogatoria antes mencionada no afectó al Art. 297 de este Código Tributario, -en el cual se establecía la necesidad de efectuar un depósito bancario del 100% del tributo, accesorios y/o multas para interponer el recurso extraordinario de nulidad- el mismo fue alcanzado por los efectos contenidos en el último acápite del Art. 300 antes citado, el cual derogó todas las disposiciones legales que fijaban depósitos judiciales para viabilizar los recursos procesales, cuya previsión señalaba lo siguiente:

También se derogan todas las disposiciones legales que fijan depósitos judiciales para recursos procesales y que crean timbres judiciales, valores y/o formularios, cualquiera que sea su origen y todas las disposiciones especiales que sean contrarias a las contenidas en la presente ley.

Es decir, por efectos de esta Ley de Organización Judicial, el solve et repete fue eliminado de nuestro ordenamiento jurídico tributario, lo que benefició a los contribuyentes en general, quienes vieron allanados las vías para impugnar los actos de la Administración Tributaria sin necesidad de efectuar ningún pago previo o constituir depósito alguno. Sobre este extremo, el Dr. Alfredo Benítez Rivas resalta este hecho mencionando: “Uno de los aspectos verdaderamente positivos de la Ley de Organización Judicial que merece todo

¹⁸ Ley Nro. 1455.

reconocimiento, es el referido a la eliminación del “solve et repete” [...]”¹⁹.

El siguiente cuadro nos permitirá apreciar de manera sencilla y resumida la presencia de esta regla en nuestra legislación tributaria considerando los antecedentes señalados:

HASTA 1970	CODIGO TRIBUTARIO DE 1970 (D.S. Nro. 9298 de 2/07/1970)	CODIGO TRIBUTARIO DE 1992 (LEY Nro. 1340 de 28/05/1992)	LEY DE ORGANIZACIÓN JUDICIAL (Nro. 1455 de 18/02/1993)
Presencia permanente del solve et repete manifestando toda su rigurosidad.	<ul style="list-style-type: none"> - No era necesario el pago previo para impugnar. - Art. 286 admisión de recurso de apelación previa garantía a la orden de la Administración (depósito bancario, boleta de garantía o póliza de seguro) del 50% del tributo determinado en sentencia. - En materia de infracción de aforo aduanero, el recurso era admitido previo depósito bancario del 100% del tributo determinado en sentencia. - Art. 293 admisión de recurso extraordinario de nulidad previo depósito bancario del 100% del tributo fijado en segunda instancia. 	<ul style="list-style-type: none"> - No era necesario el pago previo para impugnar. - Art. 290 admisión de recurso de apelación previa garantía del 10% del tributo, accesorios y/o multas materia del recurso. - En materia de infracción de aforo aduanero, el recurso era admitido previo depósito bancario del 100% del tributo determinado en sentencia. - Art. 297 admisión de recurso extraordinario de nulidad previo depósito bancario del 100% del tributo, accesorios y/o multas materia del recurso. 	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 300 deroga el Art. 290 de la Ley Nro. 1340, por consiguiente, la garantía del 10% exigida para interponer recurso de apelación, es suprimida. - El último párrafo del Art. 300 derogó todas las disposiciones legales que fijaban depósitos judiciales para interponer recursos procesales, con lo que se suprimió el depósito bancario que exigía el Art. 297 de la Ley Nro. 1340 para interponer recurso de nulidad. - Esta disposición suprimió por completo la regla del solve et repete.

¹⁹ <http://www.univalle.edu/publicaciones/brujula5/pag.10.htm>.

Se tiene mencionado que la regla del *solve et repete* en sentido estricto, constituye el pago previo de la totalidad de la obligación tributaria que debe efectuar necesariamente el sujeto pasivo con la finalidad de discutir ante la autoridad competente la validez o legalidad del acto de determinación emitido por la Administración Tributaria. Si bien esta regla permaneció inserta en el Código Tributario de 1970, tuvo una connotación un tanto ‘*sui generis*’; primero, porque el requisito del pago previo había sido trasladado hasta la etapa de una eventual interposición de recurso de apelación, es decir, no representó una condicionante para el inicio de la acción de impugnación, y segundo, el monto exigido para la admisión de dicho recurso, fue gradualmente reducido.

Considerando tales particularidades, es oportuno recurrir al análisis del tributarista argentino Rodolfo R. Spisso quien menciona: “El contribuyente que está obligado a pagar, como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos, antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del *solve et repete*”²⁰, de manera coincidente con esta posición, el profesor Carlos María Giuliani Fonrouge señala que: “[...] la atenuación del principio en numerosos casos indudablemente justificada por razones de equidad y para evitar excesos dogmáticos, pone de manifiesto que no estamos frente a conceptos firmes e indiscutibles.”²¹

De acuerdo a esta doctrina, concluimos que cualquier medida implantada por la cual se condicione la admisión de la demanda, la interposición de recursos de apelación u otra medida similar por la cual se exija un pago anticipado del adeudo tributario, sin que el contribuyente haya tenido la oportunidad de demostrar previamente su inexistencia o ilegalidad en su procesamiento, constituirá *solve et repete*, ya que este –conforme señalan estos autores-, no representa un concepto invariable o indiscutible, es decir, puede manifestarse con algunas peculiaridades, sin embargo, constituirá una expresión de esta regla.

²⁰ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexos, p. 520-521).

²¹ Carlos María Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993, p.786-786.

II.2.- PRESENCIA ENCUBIERTA DE LA REGLA DE SOLVE ET REPETE EN LA ACTUAL LEGISLACION TRIBUTARIA

La previsión contenida en el Art. 131 del actual Código Tributario²² consistente en la necesaria constitución de garantías a cargo del contribuyente o tercero responsable para evitar la ejecución tributaria, fue relacionada por distintos tributaristas nacionales con el solve et repete, por lo que, es menester examinar esta disposición legal con el debido detenimiento y de esta manera dilucidar si esta regla fue o no nuevamente incorporada en nuestra legislación tributaria, para cuya finalidad este análisis será enfocado de la siguiente manera:

II.2.1.- PRESENCIA DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE EN EL ART. 131 DEL CTB PREVIO A SU DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD

En el artículo 131 del Código Tributario el legislador implementó el nuevo régimen recursivo de los actos administrativos tributarios de alcance particular, cuya disposición de manera primigenia se encontraba redactada de la siguiente manera:

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

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

²² Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003.

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

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

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

Anteriormente dejamos establecido que la medida implantada por la cual se exija un pago anticipado para la admisión de la demanda, la interposición de recursos de apelación o cualquier mecanismo similar, constituye una manifestación del solve et repete. En ese entendido, la previsión contenida en el Art. 131 del Código Tributario, se ajusta plenamente a lo señalado, ya que el ofrecimiento de garantías y su materialización dentro de los noventa días, se constituye en el requisito previo que debe cumplir el contribuyente o tercero responsable para evitar la ejecución de la resolución jerárquica, al efecto, connotados juristas nacionales mencionan que tal exigencia implicó poner nuevamente en vigencia la regla del solve et repete, aun que esta vez de manera encubierta. Sobre este punto, el Dr. Alfredo Benítez Rivas con la suficiente autoridad que le es innegable, luego de haber realizado un análisis de esta disposición legal señaló que:

Sensiblemente, lo frecuente en nuestro país, es que la Superintendencia General

*Tributaria, exija que la garantía a ofrecer sea igual al monto del impuesto presuntamente debido lo cual, en la práctica, nos encontramos esta vez – pero disfrazada- con la desterrada y odiosa exigencia del “solve et repete”.*²³

Asumiendo una posición similar, el Dr. Oscar García Canseco concluyó que la regla del solve et repete fue incorporada en este cuerpo normativo, mencionando textualmente que:

*En el Código Tributario vigente (Art. 131) se ha reincorporado esta Institución al momento de conclusión de la vía administrativa o pre-judicial (Recurso Jerárquico), lo cual conspira de algún modo contra el derecho a la defensa del contribuyente. Este es otro de los errores del Código Tributario vigente. Como anotamos, en Bolivia se mantiene en la actualidad esta obsoleta Institución con alcances, en nuestro criterio, muy rígidos e incluso podríamos calificar de solapados, por cuanto permite que la Administración Tributaria, concluida la etapa en que se discute la determinación efectuada por la misma, el contribuyente puede acudir a utilizar los recursos administrativos de apelación y jerárquico, ante las actuales autoridades de impugnación tributaria, pero, la Administración Tributaria no suspende la ejecución de la resolución dictada por la autoridad administrativa, salvo que el contribuyente presente garantías suficientes para el pago de la obligación resultante de dichos recursos administrativos, que deben constituirse en el plazo de 90 días. Vale decir, que sin haber llegado a la tutela judicial y estando pendiente la vía administrativa, ya se puede ejecutar la obligación, obligando alternativamente al contribuyente a constituir garantías. Nuestro criterio se opone a esta modalidad encubierta de mantener el Solve et Repete establecido en la forma encubierta que lo hace el art. 131 del Código Tributario Boliviano vigente.*²⁴

De acuerdo a lo señalado, se demuestra que la regla del solve et repete fue incorporada nuevamente dentro del régimen de impugnación de actos administrativos de alcance

²³ Alfredo Benítez Rivas, Derecho Tributario, La Paz, Editorial Azul Editores, 2009, p. 376.

²⁴ Oscar García Canseco, Derecho Tributario y Legislación Tributaria, La Paz, Editorial Temis, 2009, p. 183.

particular, aun que esta vez de manera encubierta. Sin embargo, es menester aclarar que algunos párrafos del mencionado artículo que precisamente regulaban el ofrecimiento de garantías y posterior constitución de las mismas, fueron declarados inconstitucionales por la Sentencia Constitucional 009/2004, lo que provocó indirectamente que esta regla sea expulsada de nuestro ordenamiento jurídico, al respecto, el Dr. Luís Ángel Wayar menciona que: “[...] similar suerte corrió el tercer párrafo de la norma mencionada, ya que merced a la Inconstitucionalidad por Contradicción, quedó sin aplicación la parte referida a la solicitud expresa de suspensión de la ejecución de la resolución dictada en el jerárquico.”²⁵

No obstante lo señalado, la supresión de la exigencia de garantías para suspender la ejecución tributaria, únicamente fue por un periodo muy corto, ya que el legislador curiosamente volvió a introducir la misma redacción en el Art. 2 de la Ley Nro. 3092 de 7 de julio de 2005 cuyos pormenores serán analizados más adelante.

II.2.2.- CONFUSIÓN EN LA DECLARATORIA DE INCOSTITUCIONALIDAD DEL ART. 131 DEL CTB

El Código Tributario (Ley Nro. 2492) fue objeto de diversos recursos de inconstitucionalidad, al respecto, debemos hacer particular énfasis en el recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad interpuesto por los entonces Diputados Nacionales Antonio Peredo Leigue y Santos Ramírez Valverde, por el cual demandaron la inconstitucionalidad de sus Arts. 139 b) y c), 140 a) y b), 143, 144, 145, 146 y 147, el cual fue resuelto mediante la Sentencia Constitucional 009/2004 de 28 de enero, en cuya demanda si bien los recurrentes no habían cuestionado la constitucionalidad de su Art. 131, el Tribunal Constitucional en mérito a la facultad otorgada por el Art. 58 Par. IV de la Ley Nro. 1836²⁶, consideró que este era conexo y concordante con las normas efectivamente

²⁵ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 121.

²⁶ “La sentencia podrá declarar la inconstitucionalidad parcial de otros preceptos que sean conexos o concordantes con la norma legal impugnada, con los mismos efectos que en lo principal”.

impugnadas, por lo que pasó a someter a juicio de constitucionalidad al citado artículo.

Luego del análisis correspondiente, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad²⁷ de algunos párrafos de este artículo, en cuya parte resolutive textualmente dispuso:

1º La INCONSTITUCIONALIDAD: 1) por omisión normativa del art. 131.2), por contradicción los arts. 131 tercer párrafo, 139.c), 141, 145, 146 y 147 de la Ley 2492 o Código Tributario Boliviano, de 2 de agosto de 2003 (CTb), con los efectos previstos por el art. 58- III LTC;

En relación a esta Sentencia Constitucional es necesario realizar una aclaración, lo que nos permitirá entender de manera precisa el verdadero sentir del Tribunal Constitucional con relación al Art. 131 del Código Tributario; es así que este artículo que figura en la Gaceta Oficial de Bolivia cuenta con cinco párrafos, sin embargo, el Art. 131 que fue sometido a juicio de constitucionalidad, aparentemente ha sido considerado tan solo con cuatro párrafos, es decir, que se encontraban unidos el segundo al primero, situación que conllevó a un desorden respecto a la configuración del texto final de este artículo. Sobre este punto, el Dr. Luís Ángel Wayar efectuando el análisis correspondiente, evidenció que existe una confusión en cuanto a los párrafos que fueron declarados inconstitucionales, señalando que:

Dentro del análisis de resolución, propiamente dicho, de la Sentencia 09/04, tenemos que hacer una aclaración previa, importante, para entender lo dispuesto por el Tribunal Constitucional, que causara confusión. Así tenemos sin entenderse el por qué, el artículo 131 que figura en la Gaceta Oficial de Bolivia tiene 5

²⁷ “En ese orden cabe señalar que el art. 131 de la Ley impugnada es inconstitucional por omisión. En efecto, la disposición legal sometida a examen modifica el sistema de protección o tutela administrativa y judicial previsto en la Ley Nro. 1340 de 28 de mayo de 1992; ese sistema de tutela paralela se ha sustituido por la de una tutela única, es decir, vía revisión en sede administrativa, a través de los recursos de Alzada y Jerárquico, con el complemento de un control de legalidad del acto administrativo tributario a través del proceso contencioso-administrativo a sustanciarse ante la Corte Suprema de Justicia; lo que significa que se ha excluido la vía de la impugnación judicial del acto administrativo a desarrollarse ante el Juez o Tribunal independiente e imparcial;.....”

*párrafos, pero, el artículo 131 al que se refieren las Sentencias Constitucionales pareciera que tienen solo 4 párrafos, encontrándose unidos el 2º al 1º. Teniendo en cuenta este detalle será más fácil entender la confusión que pareciera existe al respecto.*²⁸

Para establecer cuales eran realmente los párrafos del Art. 131 que fueron declarados inconstitucionales, debemos situarnos en el contexto del análisis realizado en la Sentencia Constitucional Nro. 009/2004. Al efecto, -conforme mencionamos- en este artículo se instituyó el nuevo régimen de revisión o impugnación de los actos administrativos tributarios, sustituyendo el sistema de tutela paralela y excluyente que se encontraba previsto en la Ley Nro. 1340, por el de una tutela única a través del recurso de alzada y jerárquico respectivamente, con el complemento de un control de legalidad mediante el proceso contencioso administrativo, excluyendo de esta manera la vía judicial del proceso contencioso tributario, cuya supresión fue considerada contraria a la Constitución Política del Estado, al lesionar el debido proceso en su elemento del derecho al juez natural, independiente, imparcial y competente.

Asimismo, respecto a la implementación de los recursos de alzada y jerárquico, el Tribunal Constitucional estableció que estos no eran contrarios a la Constitución Política del Estado, señalando:

*De una interpretación literal de las normas referidas, se puede colegir que los recursos previstos, como son la Alzada y el Jerárquico, son vías de revisión del acto administrativo tributario en sede administrativa, por lo que per se no contradicen los valores supremos, principios fundamentales, derechos y garantías constitucionales y preceptos de la Constitución.*²⁹

²⁸ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 113.

²⁹ Sentencia Constitucional 009/2004, de 28 de enero de 2004.

Sin embargo, el proceso contencioso administrativo que se encontraba contemplado en el Art. 147 de la Ley Nro. 2492 como la vía jurisdiccional a cargo de la Corte Suprema de Justicia, fue derogado.

Todo lo relacionado, nos permite establecer que los párrafos del Art. 131 de la Ley Nro. 2492 que efectivamente fueron declarados inconstitucionales, son los que hacían referencia a la implementación del proceso contencioso administrativo. Hechas esas aclaraciones, debemos concluir que la Sentencia Constitucional 009/2004 al declarar la inconstitucionalidad por omisión normativa³⁰ al segundo párrafo y por contradicción el tercer párrafo de este artículo, se refería concretamente a los siguientes:

SEGUNDO PARRAFO:

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

TERCER PARRAFO:

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

³⁰ SC 0032/2006, de 10 de mayo “Se alude a la inconstitucionalidad por omisión cuando el comportamiento inconstitucional no se traduce por actos, sino por abstinencia de conducta. En otras palabras, este tipo de inconstitucionalidad, sobreviene cuando el órgano que, conforme a la Constitución Política del Estado, debe hacer algo, se abstiene de cumplirlo; o, más claramente, la inconstitucionalidad por omisión consiste en la falta de desarrollo por parte del Poder Legislativo, durante un largo período, de aquellas normas constitucionales de obligatorio y concreto desarrollo, de forma tal que se impide su eficaz aplicación”.

Los cuales al ser derogados por efectos de esta Sentencia Constitucional, fueron excluidos definitivamente de nuestro ordenamiento jurídico, extremo ratificado posteriormente por su similar 018/2004, en cuya parte pertinente se estableció que: “[...] el Tribunal Constitucional, por SC 0009/2004 de 28 de enero, declaró la inconstitucionalidad, -entre otros-, de los arts. 131, parágrafos 2) y 3) y 147 CTb, en cuyo mérito, estas disposiciones legales ya no forman parte del Derecho Positivo Boliviano.”³¹

Con relación a esta declaratoria de inconstitucionalidad, el Dr. Luís Ángel Wayar estableció que:

*Sin embargo, declarada la Inconstitucionalidad por Omisión Normativa del artículo 131 segundo párrafo, dicha vía quedó derogada en razón del poder vinculante de la Sentencia Constitucional; similar suerte corrió el tercer párrafo de la norma mencionada, ya que merced a la Inconstitucionalidad por Contradicción, quedó sin aplicación la parte referida a la solicitud expresa de suspensión de la ejecución, de la resolución dictada en el jerárquico.*³²

En mérito a lo mencionado, se corrobora plenamente que la declaratoria de inconstitucionalidad hacía referencia a la vía del proceso contencioso administrativo como última instancia de revisión judicial a la que se somete la resolución dictada en el recurso jerárquico, así como a la necesidad de ofrecimiento de garantías suficientes con el compromiso de constituir las para evitar la ejecución tributaria. Sin embargo, el párrafo siguiente de este artículo relativo a los efectos de un posible rechazo de la demanda contencioso administrativa o la falta de constitución de estas garantías dentro de los noventa días, aun se encuentra vigente, lo que evidencia que el Art. 131 del Código Tributario -luego de su declaratoria de inconstitucionalidad- quedó totalmente descontextualizado, ya que su último párrafo no tiene coherencia alguna sin el párrafo

³¹ Sentencia Constitucional 0018/2004, de 2 de marzo de 2004.

³² Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 121.

anterior que fue afectado por la declaratoria de inconstitucionalidad.

Sobre este punto, el Dr. Luís Ángel Wayar realizó un análisis minucioso de este artículo y los efectos provocados por la Sentencia Constitucional 009/2004 en cuanto a la modificación de su estructura primigenia, cuyos comentarios debido a su importancia serán transcritos de manera íntegra:

El artículo 131 actual, luego de las sentencias constitucionales, ya no cuenta con el tercer párrafo, pero si tiene vigente el que fue el cuarto párrafo, “si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa días señalados, no se constituyen las garantías ofrecidas la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda”. De donde resulta que este párrafo está flotando y no tiene sentido sin el anterior –que fue derogado-, por ello es que el legislador debió prever al introducir nuevamente el tema de la suspensión de la ejecución previa garantía, que fuera en el artículo 131 y antes del párrafo transcrito, así si hubiese seguido un esquema y no sería confuso, porque como están las cosas la parte principal, referida al presupuesto para la suspensión de la ejecución, está normada en la Ley 3092 en el tercer párrafo del artículo 2, y la parte inmediatamente siguiente referida a las consecuencias de un rechazo del contencioso administrativo, o la falta de garantías, se encuentra normado en el artículo 131 de la Ley 2492.³³

II.2.3.- PRESENCIA ENCUBIERTA DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE EN EL ART. 2 DE LA LEY Nro. 3092

Si bien la figura contenida en el Art. 131 del Código Tributario (Ley Nro. 2492), concerniente al ofrecimiento de garantías y su posterior constitución dentro del plazo de noventa días siguientes por el contribuyente o tercero responsable fue expulsado de nuestro

³³ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 122-123.

ordenamiento jurídico, esto únicamente fue por un periodo muy corto, ya que el legislador curiosamente volvió a introducir ‘exactamente’ la misma redacción en el tercer párrafo del Art. 2 de la Ley Nro. 3092 de 7 de julio de 2005, la cual textualmente dispone:

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

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

Conforme se puede evidenciar, esta disposición es idéntica a la previsión que se encontraba contenida en el entonces Art. 131 de la Ley Nro. 2492 -previo a su declaratoria de inconstitucionalidad- respecto a la cual connotados tributaristas nacionales lo asociaron directamente con la regla del solve et repete.

Sobre este punto, el Dr. Luís Ángel Wayar luego del análisis correspondiente concluyó que la exigencia de las garantías para suspender la ejecución de la resolución dictada en el recurso jerárquico ha sido nuevamente incorporada en el Art. 2 de la Ley Nro. 3092, señalando que: “Figura y procedimiento que si bien, como se tiene explicado, quedó fuera de la legislación boliviana, tan solo fue por un corto periodo, ya que el Legislador, al parecer preocupado por el tema, volvió a introducir la misma previsión en la Ley 3092 en su artículo 2 de manera prácticamente calcada [...]”³⁴

³⁴ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 122.

Recordemos que la regla del solve et repete había sido completamente suprimida de nuestra legislación tributaria merced al Art. 300 de la Ley de Organización Judicial Nro. 1455, lo que dio lugar a que los contribuyentes puedan impugnar los actos administrativos tributarios en forma irrestricta, aun que tal situación provocó actuaciones maliciosas retardando la conclusión de los procesos y consecuentemente la recaudación de los tributos. Aparentemente, estas fueron las razones por las cuales los legisladores vieron la necesidad de introducir nuevamente la exigencia de ciertas garantías a los contribuyentes y de esta manera evitar impugnaciones injustificadas que retrasen indebidamente el ingreso efectivo de los tributos.

Considerando la exacta similitud de la previsión contenida en el párrafo tercero del Art. 2 de la Ley Nro. 3092 y la redacción que se encontraba inserta en el Art. 131 del Código Tributario, resulta plenamente pertinente recurrir a los estudios efectuados por los juristas nacionales sobre esta última disposición legal. Al efecto, recordemos que en opinión de connotados tributaristas de nuestro país, la previsión que se encontraba inserta en el citado Art. 131, fue calificada como solve et repete, entre cuyos autores podemos citar a los profesores Alfredo Benítez Rivas y Oscar García Canseco, quienes concluyeron contundentemente que tal exigencia constituyó poner nuevamente en vigencia la odiosa regla del solve et repete dentro de nuestra legislación tributaria.

Por su parte, el Dr. Luís Ángel Wayar realizó un análisis sobre la exigencia de garantías para obtener la suspensión de la ejecución tributaria, habiendo concluido que tal previsión es asimilable a la regla del solve et repete, señalando textualmente:

Volviendo a retomar el tema de la exigencia de garantías para la suspensión de la ejecución, la verdad, es que esta previsión podía considerarse un retroceso dentro de lo que constituye el desarrollo del Derecho Tributario, habida cuenta, que esta modalidad de primero ofrecer la garantía para luego recurrir a otra instancia, responde a un principio ya estudiado de solve et repete, exigiéndose un pago

anticipado como presupuesto indispensable para todo trámite de reclamo en materia tributaria [...]”³⁵

En mérito a estas consideraciones, debemos concluir de manera categórica que la previsión contenida en el tercer párrafo del Art. 2 de la Ley Nro. 3092, concerniente al ofrecimiento de suficientes garantías y el compromiso de constituir las dentro del plazo perentorio de noventa días, implicó incorporar nuevamente la desterrada regla del solve et repete dentro del actual régimen recursivo a momento de interponer la demanda contencioso administrativa, aunque de manera encubierta.

³⁵ Luís Ángel Wayar, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, p. 123.

CAPITULO III

EL SOLVE ET REPETE EN EL REGIMEN RECURSIVO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE ALCANCE PARTICULAR Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO A LA IGUALDAD

III.1.- ANTECEDENTES DEL REGIMEN RECURSIVO

Previo a ingresar al tratamiento propiamente dicho del actual régimen recursivo de actos administrativos de alcance particular, es menester acudir a los antecedentes que impulsaron la implementación del Código Tributario (Ley Nro. 2492) y posteriormente concluir con el ‘estado de situación’ producto de los diversos recursos de inconstitucionalidad interpuestos en su contra.

En ese entendido, el Código Tributario de 1970 siguiendo los lineamientos del MCTAL, estableció un mecanismo de impugnación de los actos administrativos mediante una doble vía: a) una de carácter administrativa, por medio de los recursos de revocatoria y jerárquico y otra b) de carácter judicial, a través del proceso contencioso tributario. Este Código tuvo la gran virtud de crear un tribunal especializado e independiente denominado “Tribunal Fiscal de la Nación” que se encargó de la jurisdicción contencioso tributaria, al cual acudían tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes en un mismo plano procesal. Esta vía de impugnación, era paralela y opcional a la vía administrativa, siendo ésta última tramitada ante la propia Administración.

Con la reforma introducida por la implementación de la Ley Nro. 1340, básicamente el funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Nación no había sufrido mayores alteraciones, lo que no sucedió con la promulgación de la Ley de Organización Judicial Nro. 1455 de 18 de febrero de 1993, ya que el legislador planteó un cambio sustancial traducido en la unificación de la función jurisdiccional, suprimiendo de esta manera las diversas jurisdicciones especializadas, entre ellas, la concerniente al ámbito tributario, la cual pasó a

integrar y depender directamente del Poder Judicial conforme se dispuso en el Art. 1 de sus Disposiciones Transitorias:

Art. 1 TRASPASOS.- Como consecuencia de la unificación del Poder Judicial, las Cortes Nacionales de Minería, de Trabajo y Seguridad Social y el Tribunal Fiscal de la Nación, con todo su personal, ceñidos a la presente ley, pasarán a integrar y depender de las Cortes Superiores de Distrito, y todos los asuntos en trámite continuarán con las diligencias posteriores sin ningún otro requisito.

Con la puesta en vigencia de esta Ley de Organización Judicial, muchos de los artículos de la Ley Nro. 1340 fueron derogados sin criterio alguno, particularmente en lo concerniente al recurso de apelación, el cual quedó literalmente a medias. Todo esto acarreo una infinidad de dificultades a la administración de justicia por más de diez años en perjuicio de los contribuyentes, habiéndose observado una pasividad y negligencia alarmante de parte de los llamados a resolver todo este enredo. En sustitución al Tribunal Fiscal de la Nación, se crearon los denominados Juzgados Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario en todas las Cortes Superiores de Distrito, las cuales en lo que nos concierne, asumieron competencia para conocer y decidir en primera instancia los procesos contencioso tributarios por demandas originadas en los actos de determinación de tributos y en general de las relaciones jurídicas emergentes de las leyes tributarias.

Asimismo, a nivel de las Cortes Superiores de Distrito se instituyó la Sala Social, de Minería y Administrativa, otorgándoles competencia para 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 respectivamente. Esta estructura se reproducía a nivel de la Corte Suprema de Justicia con la Sala Social, de Minería y Administrativa, la cual se encargó de conocer los recursos de nulidad o casación interpuestos en contra de los Autos de Vista dictados por las Cortes Superiores de Distrito en causas administrativas, sociales, mineras, coactivas fiscales y tributarias.

Es de particular relevancia mencionar que la implementación de estos juzgados por disposición de la Ley Nro. 1455, no constituían órganos de jurisdicción especializada, ya que los mismos no solamente se encargaban de la resolución de las causas tributarias, sino de otras materias adicionales, lo que no ocurría con el Tribunal Fiscal de la Nación, que fue un órgano de especialidad y exclusividad en materia tributaria, cuya peculiaridad se reflejó positivamente en la atención de las causas sometidas a su conocimiento, las cuales fueron resueltas con eficiencia y celeridad, situación que cambió radicalmente al pasar a integrar y depender de las Cortes Superiores de Distrito.

En cuanto al régimen de impugnación previsto por la Ley Nro. 1340, la misma establecía la concurrencia de la jurisdicción administrativa mediante el recurso de revocatoria que conocía la Administración Regional y luego un recurso jerárquico ante la Administración Nacional y la jurisdicción contencioso tributario ante el Poder Judicial. Conforme señala el Dr. Jaime Rodrigo, esta estructura básicamente era similar al existente en el Código Tributario de 1970, quien menciona: “[...] regía un sistema mixto de impugnación paralelo, opcional y excluyente.”³⁶, es decir, se podía acudir a una de estas vías de manera opcional e indistinta a condición de que optada por una de ellas, no podía acudirse a la otra, ya que operaba una renuncia tácita, al respecto, el mismo autor continúa explicando: “Si se había hecho uso de la vía administrativa, las resoluciones causaban estado, es decir no podían ser ya conocidas a una revisión jurisdiccional. De igual manera, para acudirse a la vía jurisdiccional, no era necesario agotar la vía administrativa.”³⁷

No obstante haberse eliminado el Tribunal Fiscal de la Nación por efectos de la Ley de Organización Judicial Nro. 1455, la estructura del régimen de impugnación se mantuvo básicamente sin mayores modificaciones, lo que es resaltado por el citado autor señalando: “Este paralelismo y exclusión del diseño recursivo vigente con la Ley 1340, sobrevivió al Tribunal Fiscal y por ello a pesar de la supresión de este órgano, se mantuvo cuando fueron

³⁶ Memoria Iras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, p. 456.

³⁷ *Ibidem*

creados los juzgados administrativos.”³⁸. Pese a que el sujeto pasivo contaba con dos vías alternativas para impugnar los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, generalmente optaba por la vía jurisdiccional, debido a que la vía administrativa no ofrecía mayores garantías de imparcialidad e independencia, lo que se manifestó en una creciente carga procesal de los procesos contencioso tributarios.

Fue precisamente esta situación la que impulsó la implementación de una reforma al régimen recursivo, la cual debía encontrar una adecuada solución hasta alcanzar eficiencia, al efecto, el Dr. Jaime Rodrigo realizando un análisis sobre esta problemática, identificó de manera precisa los factores que debían ser combatidos por la reforma, señalando: “Entonces quedaba claro cuáles eran los factores que había que combatir: a) falta de celeridad y b) falta de garantías de debido proceso [...]”³⁹

Ante este panorama, el legislador planteó la solución del problema mediante la creación de un nuevo órgano de naturaleza administrativa garantizando independencia e imparcialidad, así como, la supresión de instancias jurisdiccionales, dejando una sola a cargo de la Corte Suprema de Justicia. Al respecto, resulta pertinente recurrir a la explicación efectuada por el autor antes nombrado, quien señala:

La solución era clara y precisa: había que crear un nuevo órgano de naturaleza administrativa totalmente independiente de la administración activa que goce de autonomía respecto de ésta y que así esté ubicado institucionalmente en el ámbito del poder ejecutivo debía contar con elementos que garanticen su independencia e imparcialidad. En lo que toca a lo jurisdiccional también se imponía cambios, dado que la vía jurisdiccional no iba a ser más paralela, opcional y excluyente de la vía administrativa sino más bien ex-post; o sea que debía agotarse la vía administrativa como condición para abrir la competencia de la tutela judicial⁴⁰.

³⁸ Memoria Iras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, p. 456.

³⁹ *Ibidem* p. 458.

⁴⁰ *Ibidem* p. 458.

III.2.- EL ACTUAL REGIMEN RECURSIVO

Con el objetivo de resolver los problemas antes mencionados, el 2 de agosto de 2003 se puso en vigencia el actual Código Tributario, el cual lejos de constituir una adecuada solución a los mismos, provocó otras dificultades, lo que conllevó a la interposición de diversos recursos de inconstitucionalidad en contra de algunas de sus disposiciones. El nuevo régimen recursivo se estructuró en su Art. 131, estableciendo que los recursos de alzada y jerárquico serán sustanciados ante la Superintendencia Tributaria (hoy Autoridad de Impugnación Tributaria), la cual fue conformada por entidades regionales (primera instancia) y jerárquicamente dependientes de la Autoridad de Impugnación Tributaria General (segunda instancia), con lo que se agota la fase administrativa, habilitando posteriormente la vía jurisdiccional mediante el proceso contencioso administrativo a ser interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia).

Es decir, de un sistema alternativo y opcional se pasó a un sistema lineal con el cual el legislador se propuso superar todos los males que se habían manifestado en el anterior Código Tributario, al respecto, el Dr. Jaime Rodrigo analizando la implementación del nuevo sistema de impugnación menciona que: “Es indudable que el producto más notable del nuevo régimen legal en materia impugnatoria de los actos de la administración, consistió en el sistema de tutela combinado pero unidireccional (administrativo-jurisdiccional) no alternativo, paralelo ni excluyente [.....]”⁴¹

Sin embargo, el nuevo régimen recursivo incorporado en este Código, no era el más apropiado y correcto, ya que conforme manifiesta el mismo autor, llevaba inmerso el desajuste procedimental e institucional, lo que originó la interposición de varios recursos de inconstitucionalidad en su contra, incluso previo a su plena vigencia.

En ese entendido, debemos recurrir nuevamente a la Sentencia Constitucional 009/2004 de fecha 28 de enero, en la cual si bien no se había reclamado la inconstitucionalidad del Art.

⁴¹ *Ibíd*em p. 462.

131, el Tribunal Constitucional consideró que esta norma era concordante y conexas con las normas efectivamente impugnadas, procediendo a someterlo a juicio de constitucionalidad, concluyendo posteriormente que ésta había modificado el sistema impugnatorio que se encontraba instituido en la Ley Nro. 1340 al haber suprimido la vía judicial, en cuyo análisis textualmente se menciona:

En ese orden cabe señalar que el art. 131 de la Ley impugnada es inconstitucional por omisión normativa. En efecto, la disposición legal sometida a examen modifica el sistema de protección o tutela administrativa y judicial del contribuyente previsto en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992; ese sistema de tutela paralela se ha sustituido por la de una tutela única, es decir, vía de revisión en sede administrativa a través de los recursos de Alzada y Jerárquico, con el complemento de un control de legalidad del acto administrativo tributario a través del proceso contencioso-administrativo a sustanciarse ante la Corte Suprema de Justicia; lo que significa que se ha excluido la vía de impugnación judicial del acto administrativo a desarrollarse ante el Juez o Tribunal independiente e imparcial [...]

En mérito a estas consideraciones, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad por omisión normativa del segundo párrafo y por contradicción el tercer párrafo del Art. 131 de la Ley Nro. 2492, con lo que, la estructura del régimen recursivo originariamente instituido en esta norma, quedó prácticamente mutilado, ya que si bien los recursos de alzada y jerárquico no fueron considerados contrarios a la Constitución Política del Estado, no ocurrió lo mismo con el proceso contencioso administrativo.

En esa misma línea de análisis, la Sentencia Constitucional Nro. 018/2004 de fecha 2 de marzo, declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Final Primera de la Ley Nro. 2492 que se refería al literal B) del Art. 157 de la Ley de Organización Judicial Nro. 1455 de 18 de febrero de 1993, la cual asignaba competencia a los Juzgados Administrativos, Coactivo Fiscal y Tributario para el conocimiento de los procesos de naturaleza tributaria, con lo que se restituía la vigencia a la jurisdicción contencioso tributaria, empero de ello, esta carecía

de un procedimiento, ya que el previsto en el Código Tributario anterior, había sido suprimido por efectos del Art. 300 de la citada Ley Nro. 1455.

Con el propósito de llenar este vacío, mediante la Sentencia Constitucional Nro. 076/2004 de fecha 16 de julio, que además de constituirse en el primer fallo de carácter exhortativo, se declaró la constitucionalidad de la Disposición Final Novena de la Ley Nro. 2492 referente a la abrogatoria de la Ley Nro. 1340 de 28 de mayo de 1992 por un periodo de un año, sin embargo, se exhortó al Poder Legislativo para que en dicho plazo subsane el vacío legal respecto a la ausencia de un procedimiento para la tramitación del contencioso tributario, bajo conminatoria que en caso de incumplimiento, la indicada abrogatoria quedaría expulsada del ordenamiento jurídico en lo concerniente al procedimiento contencioso tributario establecido en el Título VI, Arts. 214 a 302 de la Ley Nro. 1340, que recobraría vigencia. Si bien el proyecto de ley fue elaborado, el mismo no fue debidamente considerado por los legisladores, por lo que, la conminatoria contenida en esta Sentencia Constitucional se materializó, posibilitando que el proceso contencioso tributario previsto en el Título VI, Arts. 214 y s.s. del anterior Código Tributario (Ley Nro. 1340 de 28 de mayo de 1992), recobrara plena vigencia.

Luego de toda esta necesaria contextualización sobre las vicisitudes por las cuales ha tenido que transitar el Código Tributario (Ley Nro. 2492), el régimen actual de impugnación de actos administrativos tributarios de alcance particular se encuentra conformado por dos vías: una de carácter jurisdiccional y otra administrativa, cuya elección es opcional y excluyente, al respecto, la SSCC 0090/2006 de 17 de noviembre de 2006 con claridad necesaria establece cual es el sistema de protección en vigencia, mencionando en su parte pertinente:

- 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. Este*

esquema, por otra parte, estuvo vigente desde la Ley 2341, de 23 de abril de 2002, Ley de Procedimiento Administrativo, que estableció la posibilidad de interponer la demanda contenciosa administrativa en todos los procesos administrativos.

Efectivamente, la Disposición Transitoria Tercera de esta ley, en su segundo párrafo, determinó que “Los recursos administrativos, cualquiera que sea su denominación y régimen jurídico, que se hallen en trámite a la entrada en vigencia de esta Ley se regirán por las leyes y disposiciones anteriores en todas sus fases e instancias y contra la resolución final que se dicte en dichos recursos quedará expedita la vía contencioso - administrativa”.

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.

De acuerdo a lo mencionado, una de las vías recursivas se materializa mediante el proceso contencioso tributario a ser tramitado de acuerdo a las disposiciones de la Ley Nro. 1340, la cual por mandato expreso de su Art. 231⁴² dispone que la sola presentación de la demanda, suspende la ejecución del acto administrativo tributario, entre tanto adquiera la calidad de cosa juzgada. La otra alternativa para restablecer la juridicidad eventualmente vulnerada,

⁴² Art. 231 Ley Nro. 1340 “La presentación de la demanda ante el Tribunal Fiscal, determina la suspensión de la ejecución del acto, resolución o procedimiento impugnados”.

es mediante los recursos de alzada y jerárquico, ambos previstos en el Art. 131 del Código Tributario, los cuales deben ser interpuestos y sustanciados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, mismos que gozan del efecto suspensivo⁴³ correspondiente, entre tanto concluyan su tramitación.

La vía administrativa se agota con la emisión de la resolución del recurso jerárquico, misma que puede ser impugnada mediante la interposición de la demanda contencioso administrativo ante la Corte Suprema de Justicia, la cual si bien había sido suprimida por efectos de la Sentencia Constitucional 009/2004, esta fue incorporada nuevamente por expresa disposición de la Ley Nro. 3092, constituyéndose en la última instancia de revisión judicial del acto administrativo.

En este punto es pertinente resaltar y dejar claramente establecido, que a diferencia de los recursos interpuestos ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, la presentación de la demanda contencioso administrativa ‘carece del efecto suspensivo’, es decir, la Administración Tributaria se encuentra facultada para iniciar la ejecución del acto administrativo tributario, con la consiguiente aplicación de medidas coactivas previstas en el Art. 110 del Código Tributario⁴⁴.

Con la finalidad de evitar la ejecución tributaria, el contribuyente o tercero responsable tiene la posibilidad de solicitar su suspensión dentro del plazo perentorio de cinco días

⁴³ Art. 131 (Recursos Admisibles). La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tiene efecto suspensivo.

⁴⁴ Art. 110 (Medidas Coactivas). La Administración Tributaria podrá, entre otras, ejecutar las siguientes medidas coactivas:

- 1.- Intervención de la gestión del negocio del deudor, correspondiente a la deuda.
- 2.- Prohibición de celebrar el deudor actos o contratos de transferencia o disposición sobre determinados bienes.
- 3.- Retención de pagos que deban realizar terceros privados, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.
- 4.- Prohibición de participar en los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios en el marco de lo dispuesto por la Ley No. 1178 de Administración y Control Gubernamental.
- 5.- Otras medidas previstas por Ley, relacionadas directamente con la ejecución de deudas.
- 6.- Clausura del o los establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor hasta el pago total de la deuda tributaria. Esta medida sólo será ejecutada cuando la deuda tributaria no hubiera sido pagada con la aplicación de las anteriores y de acuerdo a lo establecido en el parágrafo IV del Artículo 164.

siguientes a la notificación con la resolución jerárquica, la cual además, debe contener el ‘ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las en el plazo de 90 días posteriores’ conforme se encuentra previsto en el Art. 2 de la Ley Nro. 3092, que textualmente dispone:

Art. 2.- La ejecución de la Resolución Dictada en el recurso jerárquico, podrá ser suspendida a solicitud expresa de suspensión formulada por el contribuyente y/o responsable presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días de su notificación con la resolución que resuelva dicho recurso. La solicitud deberá contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

Si bien esta disposición legal no lo establece en forma expresa, debemos interpretar que al declararse improbadamente la demanda contencioso administrativo o no haberse constituido las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria tendrá todas las facultades para dar inicio a la ejecución tributaria, ya que la resolución jerárquica constituye título de ejecución conforme dispone el Art. 108 Inc. 4 del Código Tributario, posibilitando de esta manera la adopción de medidas coactivas.

La estructura actual del régimen recursivo contiene una particularidad, ya que si bien el proceso contencioso tributario lleva consigo el efecto suspensivo indefinido, - imposibilitando a la Administración Tributaria la ejecución del acto administrativo- sin embargo, no ocurre lo mismo ante la interposición de la demanda contencioso administrativo, ya que para acceder a este efecto, el contribuyente o tercero responsable, debe solicitar expresamente la suspensión dentro del plazo perentorio de cinco días siguientes a la notificación con la resolución jerárquica, la cual además, debe contener necesariamente el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro del plazo perentorio de noventa días posteriores, sobre este punto, el Dr. Jaime Rodrigo manifiesta lo siguiente:

[...] de igual manera, con referencia al efecto suspensivo indefinido que tiene el contencioso-tributario y el efecto no suspensivo del contencioso administrativo, lo cual tiene que ver con la ejecutabilidad del acto.

Entonces resulta que los procedimientos aplicables, los tiempos, los efectos de la impugnación en uno y otro son diferentes. Ello se contradice con el principio de igualdad procesal.⁴⁵

Por todo lo señalado, debemos concluir que ante la elección de alguna de las dos vías de impugnación actualmente vigentes, indirectamente se producirán particulares incidencias para el contribuyente o tercero responsable en cuanto a la ejecutabilidad o no del acto administrativo tributario y todas las consecuencias que ello implicaría; ya que al optar por la vía judicial -concerniente al proceso contencioso tributario-, contará de manera indefinida con el efecto suspensivo, imposibilitando la ejecución tributaria; en cambio, al acudir a la vía administrativa, esta contará con el efecto suspensivo ‘únicamente’ hasta la emisión de la resolución jerárquica, ya que en caso de interponerse la demanda contencioso administrativo, esta carecerá de suspensión, lo que posibilitaría ingresar a la ejecución tributaria con la consiguiente adopción de medidas coactivas.

De la comparación de ambas vías recursivas, se evidencia que son absolutamente disímiles en cuanto a los efectos que pueden provocar respecto a la ejecutabilidad o no del acto administrativo, lo que en nuestro criterio incide en los derechos y garantías constitucionales del contribuyente o tercero responsable, los cuales serán analizados en el siguiente punto.

III.3.- LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO A LA IGUALDAD

⁴⁵ Memoria Iras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, p. 464.

La Constitución Política del Estado promulgada el 7 de febrero de 2009 se constituye en la Ley Fundamental y fundamentadora del ordenamiento jurídico del nuevo Estado Plurinacional de Bolivia, en la cual la igualdad se encuentra positivizado en su Art. 8 Par. II como valor supremo, en el Art. 14. Par. I como derecho fundamental y en el párrafo III de este último, como garantía constitucional. Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos⁴⁶ en su Art. 7 dispone “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”, además de ello, la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁴⁷, en su Art. 4 establece: "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley."

Por otra parte, la jurisprudencia constitucional que ha sido emitida a la luz de la actual Ley Fundamental, también se ha pronunciado sobre el derecho a la igualdad en sus SSCC 0546/2010-R de 12 de julio y 1104/2010-R de 27 de agosto, señalando que:

[...] este derecho, significa que ante la ley nadie tiene preferencias de ningún tipo ya sean éstas por su ubicación social, raza, sexo, educación etc. El contenido esencial de la igualdad, no se encuentra en la prohibición de establecer tratamientos normativos diversificados, sino en la exclusión de normas diferenciadas injustificadas; esto es, arbitrarias o discriminatorias. Para comprender el alcance de la igualdad jurídica, se debe afirmar que ésta no radica en la “no diferenciación” sino en la “no discriminación”, desplazándose el problema de un trato desigual, a la determinación de cuando una diferenciación es o no discriminatoria; es decir, que todas las personas sujetas a la aplicación de una misma norma o que se encuentren en una igual situación jurídica, deben someterse a un idéntico tratamiento, lo opuesto implicaría discriminación en el plano jurídico.

⁴⁶ Proclamada y adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 217A(III) de 10/12/1948.

⁴⁷ Ley Nro. 1430 de 11 de febrero de 1993.

En definitiva, diremos que: “El derecho a la igualdad es aquel derecho inherente que tienen todos los seres humanos a ser reconocidos como iguales ante la ley y de disfrutar de todos los demás derechos otorgados de manera incondicional, es decir, sin discriminación por motivos de nacionalidad, raza, creencias o cualquier otro motivo.”⁴⁸. Es necesario considerar que la actual Constitución Política del Estado mediante el derecho a la igualdad, prohíbe y sanciona en forma expresa toda forma de discriminación, entre ellas, las fundadas en la condición económica de las personas⁴⁹, asimismo, otro de los instrumentos legales que protege este derecho, es la Ley Contra el Racismo y toda forma de Discriminación⁵⁰ promulgada el 8 de octubre de 2010, la cual establece los mecanismos y procedimientos legales para la prevención y sanción de todo tipo de actos de racismo y toda manifestación de discriminación.

El Tribunal Constitucional mediante su SSCC 0546/2010-R, estableció de manera precisa las circunstancias en las que se configuraría la lesión de este derecho fundamental, indicando lo siguiente:

[...] el derecho a la igualdad [...] exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; no prohibiendo tal principio dar un tratamiento distinto a situaciones razonablemente

⁴⁸ [Http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_a_la_igualdad](http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_a_la_igualdad)

⁴⁹ Art. 14 C.P.E. II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objeto o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona.

⁵⁰ LEY N° 045

Artículo 1. (OBJETO Y OBJETIVOS).

I. La presente Ley tiene por objeto establecer mecanismos y procedimientos para la prevención y sanción de actos de racismo y toda forma de discriminación en el marco de la Constitución Política del Estado y Tratados Internacionales de Derechos Humanos.

II. La presente Ley tiene por objetivos eliminar conductas de racismo y toda forma de discriminación y consolidar políticas públicas de protección y prevención de delitos de racismo y toda forma de discriminación.

desiguales...”; lo que configura la necesidad de que para su lesión, existan hipótesis similares y un trato disímil”;

De acuerdo a esta jurisprudencia constitucional, se establece que el quebrantamiento del derecho a la igualdad se materializará ante la presencia de hipótesis similares y que no obstante ello, exista un tratamiento diferente.

Hechas estas precisiones, recordemos que el régimen recursivo de los actos administrativos tributarios de alcance particular, se encuentra conformado por dos vías, cuya elección es opcional y excluyente; la primera por medio de los recursos de alzada y jerárquico a ser tramitados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional y General respectivamente, con una posterior revisión mediante el proceso contencioso administrativo; y una segunda opción por medio del proceso contencioso tributario.

Artículo 3. (ALCANCES Y ÁMBITO DE APLICACIÓN). La presente Ley se aplicará en todo el territorio nacional y en los lugares sometidos a su jurisdicción.

No reconoce inmunidad, fuero o privilegio alguno y se aplica a:

- a) Todos los bolivianos y bolivianas de origen o nacionalizados y a todo estante y habitante en territorio nacional que se encuentre bajo la jurisdicción del Estado.
- b) Autoridades, servidores y ex servidores públicos de los órganos Ejecutivo, Legislativo, Judicial y Electoral del Estado Plurinacional de Bolivia, sus entidades e instituciones del nivel central, descentralizadas o desconcentradas y de las entidades territoriales autónomas, departamentales, municipales, regionales e indígena originario campesinas.
- c) Ministerio Público, Procuraduría General del Estado, Defensoría del Pueblo, Universidades, Policía Boliviana, Fuerzas Armadas y toda entidad de la estructura estatal.
- d) Personas privadas jurídicas, instituciones no gubernamentales nacionales o extranjeras a través de sus representantes.
- e) Organizaciones sociales y mecanismos de control social.
- f) Misiones diplomáticas bilaterales, multilaterales y especiales ejerciendo funciones en territorio boliviano, de acuerdo a normas de derecho internacional.

Artículo 5. (DEFINICIONES). Para efectos de aplicación e interpretación de la presente Ley, se adoptan las siguientes definiciones:

- a) Discriminación. Se define como “discriminación” a toda forma de distinción, exclusión, restricción o preferencia fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual e identidad de géneros, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, **condición económica**, social o de salud, profesión, ocupación u oficio, grado de instrucción, capacidades diferentes y/o discapacidad física, intelectual o sensorial, estado de embarazo, procedencia, apariencia física, vestimenta, apellido u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de derechos humanos y libertades fundamentales reconocidos por la Constitución Política del Estado y el derecho internacional. No se considerará discriminación a las medidas de acción afirmativa.

Sin embargo, de la confrontación de ambas vías recursivas podemos advertir que existe un tratamiento diferenciado entre una y otra, siendo así que a la conclusión de la vía administrativa se requerirá constituir garantías suficientes para suspender la ejecución tributaria, cuya exigencia conforme se ha demostrado, se constituye en solve et repete encubierto, lo que no sucede en la vía judicial, que cuenta con el efecto suspensivo indefinido sin necesidad de pago previo alguno. En ese entendido, el quebrantamiento del derecho a la igualdad se manifiesta entre el contribuyente que se encuentra en posibilidad de pagar inmediatamente el íntegro tributo, en este caso, mediante la constitución de garantías para suspender la ejecución tributaria y aquel que carezca de los medios económicos suficientes para efectuar el pago, es decir, sino posee el dinero o los bienes necesarios para cubrir esta garantía, que en muchos casos puede representar una elevada suma, se verá irremediamente afectado en su patrimonio con la adopción de medidas coactivas, lo que claramente demuestra la evidente discriminación que lleva inmerso el actual régimen recursivo desde la óptica de la condición económica de las personas, no obstante, que la Ley Fundamental prohíbe y sanciona en forma taxativa este tipo de distinciones.

De la investigación efectuada, hemos accedido a un proyecto de Resolución Normativa de Directorio elaborado por la Administración Tributaria, por la cual se pretende definir el procedimiento para la presentación, aceptación o rechazo de solicitudes de suspensión de ejecución tributaria y los tipos de garantías a ofrecerse y/o constituirse, en la cual se advierte que el monto de la garantía exigida para suspender la resolución jerárquica, necesariamente debe cubrir la totalidad de la deuda tributaria, salvo para sujetos pasivos o terceros responsables que demuestren las consecuencias y/o perjuicios al interés público que podrían resultar de la ejecución tributaria. Pese a que esta disposición legal aún no ha sido puesta en vigencia, lo cierto y evidente es que en los hechos, la Administración Tributaria exige como parámetro de cálculo de estas garantías, el 100% del tributo en discusión, es decir, este mecanismo legal indirectamente posibilita un pago anticipado de la obligación tributaria, pese a que el adeudo tributario se encuentre judicialmente

cuestionado, lo que agudiza la situación crítica de aquel contribuyente que no cuente con la solvencia económica necesaria.

Asimismo, el derecho a la igualdad tiene su proyección en el orden procesal, el cual se encuentra previsto en el Art. 119⁵¹ de la Constitución Política del Estado, referente a ello, el Tribunal Constitucional en su SSCC 0477/2010-R indicó que: “Es así que de él surge un derecho subjetivo de los litigantes a obtener un trato igual en supuestos similares. Esto implica que los órganos jurisdiccionales están obligados a resolver bajo la misma óptica los casos que planteen la misma problemática”. Sobre este punto, el procesalista Enrique Vescovi con relación a este derecho que asiste a todos los litigantes, menciona: “El principio de igualdad domina el proceso y significa una garantía fundamental para las partes. Importa el tratamiento igualitario de los litigantes y se entiende que resulta del principio constitucional de igualdad ante la ley.”⁵²

De acuerdo a lo señalado, podemos advertir que respecto a los parámetros que deben ser considerados para determinar una posible vulneración de este derecho, el Tribunal Constitucional asumió criterios exactamente similares a los establecidos sobre el derecho a la igualdad antes desarrollado. En ese entendido, analizaremos el actual régimen recursivo y de esta manera determinar si además se vulnera o no el derecho a la igualdad procesal, para cuyo efecto debemos considerar:

- La elección que efectuó el contribuyente o tercero responsable de alguna de las dos vías de impugnación, indirectamente provocará particulares incidencias en cuanto al efecto suspensivo y la consiguiente ejecución tributaria, denotando a *prima facie* el tratamiento disímil que lleva inmerso el régimen recursivo. Si se optó por la vía del proceso contencioso tributario, contará con el efecto suspensivo de manera

⁵¹ Art. 119 C.P.E. I. Las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan, sea por la vía ordinaria o por la indígena originaria campesina.

⁵² Enrique Vescovi Teoría General del Proceso, Editorial Temis, p. 63.

indefinida, lo que impedirá a la Administración Tributaria ingresar a la etapa de ejecución, entre tanto adquiera la calidad de cosa juzgada. En cambio, si acudió a la vía administrativa, el efecto suspensivo únicamente alcanzará hasta la resolución del recurso jerárquico, ya que el proceso contencioso administrativo carece del mismo, lo que posibilita ingresar a la ejecución tributaria con la consiguiente adopción de medidas coactivas, las cuales podrían ser evitadas mediante el ofrecimiento y el compromiso de constituir suficientes garantías dentro de los noventa días posteriores, cuya cuantía –conforme hemos señalado- debe representar necesariamente la totalidad del tributo en discusión.

- Ante la emisión de la resolución jerárquica se presentan las siguientes posibilidades:
 - a) que el contribuyente solicite la suspensión de la ejecución ofreciendo garantías suficientes y las constituya dentro de los noventa días siguientes; b) no constituya las garantías ofrecidas y c) la demanda contencioso administrativa dirigida contra la Administración Tributaria sea declarada improbada. En estos dos últimos casos, la Administración Tributaria iniciará la ejecución para el cobro de la deuda, además de adoptar las medidas coactivas señaladas en el Art. 110 del Código Tributario. Sin embargo, lo evidente es que en uno u otro caso la Administración Tributaria cuenta con todas las posibilidades para asegurar la percepción del tributo, ya sea en forma anticipada con la constitución de garantías, la ejecución tributaria ante la falta de constitución de las mismas o en su caso, ante una demanda declarada improbada.

- Otro de los elementos que debe ser considerado, es que ambas vías de impugnación fueron concebidas en épocas y con perspectivas absolutamente distintas, pese a ello, en la actualidad coexisten el contencioso tributario que se originó en 1970 y el Código Tributario (Ley Nro. 2492) que inicialmente preveía como única opción, un medio impugnatorio administrativo, es decir, contamos con dos vías recursivas establecidas en dos disposiciones legales completamente diferentes, en una de ellas no es necesario agotar la vía administrativa para acudir a la vía judicial, lo que no ocurre en la otra.

De lo señalado, podemos advertir que la ejecución de la resolución jerárquica se evitará mediante la constitución de garantías suficientes, lo que no sucede en la vía judicial, cuya suspensión se materializará indefinidamente con la sola presentación de la demanda, este tratamiento diferenciado ha sido provocado debido a que ambas vías recursivas fueron concebidas en épocas y mediante normas distintas, sin embargo, a causa de las vicisitudes por las que ha tenido que atravesar el Código Tributario, actualmente contamos con un régimen de impugnación claramente incompatible, lo que vulnera el derecho a la igualdad procesal. Al respecto, es pertinente recurrir a la explicación efectuada en las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario⁵³ realizada en la ciudad de La Paz en octubre de 2008, en la cual el Dr. Jaime Rodrigo, analizó el régimen recursivo y concluyó que existe una evidente incompatibilidad entre las dos vías de impugnación, provocando el quebrantamiento de la igualdad procesal, cuyos comentarios debido a su importancia serán transcritos en su integridad:

Es que la vigencia simultanea del contencioso tributario y de la Ley 2492 y de los regímenes recursivos contenidos en ambos instrumentos resulta incompatible porque parten de una concepción absolutamente diferentes, con referencia por ejemplo al agotamiento de la vía administrativa que en un caso no es obligatoria para acudir a la vía jurisdiccional, en cambio en el otro sí; de igual manera, con referencia al efecto suspensivo indefinido que tiene el contencioso-tributario y el efecto no suspensivo del contencioso administrativo, lo cual tiene que ver con la ejecutabilidad del acto.

Entonces resulta que los procedimientos aplicables, los tiempos, los efectos de la impugnación en uno y otro caso son diferentes. Ello se contradice con el principio de igualdad procesal.

⁵³ Memoria Iras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, p. 464.

En relación a este punto, existen opiniones de importantes estudiosos de nuestra materia, quienes -pese a la particularidad del Derecho Tributario- han coincidido señalando que debe primar la igualdad de las partes; una de ellas es la expresada por el renombrado doctrinario Ramón Valdez Costa, quien menciona que la protección que se debe otorgar a las partes litigantes, en este caso contribuyente y Administración Tributaria, tiene que ser en forma equitativa, señalando lo siguiente:

En lo que respecta al derecho tributario en particular, el problema tiene una doble faz vinculada a las características de las relaciones patrimoniales entre Estado y contribuyentes, influidas por la preocupación de ambas partes de obtener los mejores resultados económicos, que frecuentemente desembocan, como lo demuestra la experiencia, en actos ilegítimos; por un lado, en leyes inconstitucionales o actos administrativos –reglamentos, circulares y actos de determinación- ilegales, y, por la otra parte, en defraudaciones e infracciones en general. La protección jurisdiccional debe alcanzar, pues, tanto al contribuyente como al fisco.⁵⁴

Otro comentario importante, es el vertido por el autor Rodolfo R. Spisso, quien en la tercera jornada tributaria llevada a cabo en la ciudad de La Paz en agosto de 2010, manifestó que en la relación jurídico-procesal debe primar el principio de igualdad de las partes, indicando textualmente:

La compatibilidad de la potestad tributaria con el Estado de Derecho se ve corroborada y facilitada en la medida en que se parta de la premisa de que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de la igualdad de las partes, en que el Fisco asume el papel de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción.⁵⁵

⁵⁴ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, ps. 276-277.

⁵⁵ Memoria IIIs. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario p.13.

Pese a lo señalado, lo lamentable en nuestro caso es que la configuración del actual régimen recursivo nos permite advertir que existe un excesivo privilegio instituido a favor de una de las partes de la relación jurídico-procesal, en este caso, la Administración Tributaria, la cual cuenta con un mecanismo que le permite garantizar en forma anticipada la percepción de los tributos, aun que esta prerrogativa implica indirectamente menoscabar los derechos del contribuyente. Si bien aparentemente no se aplicaría la regla del solve et repete en sentido estricto, ya que no se exige el pago previo como requisito de admisibilidad de la impugnación sea en vía judicial o administrativa, sin embargo, la necesaria constitución de suficientes garantías para evitar la ejecución de la resolución jerárquica, representa solve et repete implícito, puesto que el contribuyente o tercero responsable se encuentra constreñido a constituir una garantía ante la inminencia de una ejecución tributaria, la cual en cuantía representa la totalidad del tributo en discusión, lo que en el fondo denota un pago anticipado, pese a que la decisión del Fisco se encuentre cuestionada judicialmente. Al efecto, es pertinente recurrir al análisis del profesor Ramón Valdez Costa, quien rechaza de manera categórica el cobro del tributo en forma anticipada o paralela a la impugnación, señalando además, que debe existir un equilibrio entre el derecho al acceso a la justicia de parte del contribuyente y la garantía efectiva para el cobro del adeudo tributario, cuyos comentarios se transcriben en forma íntegra:

La garantía para el contribuyente de acceder a la justicia y obtener un pronunciamiento, sin cumplir otros requisitos que los exigidos por la Constitución, debe estar acompañada por la garantía para la administración de que, resuelta jurisprudencialmente la controversia en su favor, pueda hacer efectivo su crédito sin sufrir perjuicios económicos.

El planteamiento precedente implica el rechazo de la solución de que la administración pueda proceder al cobro coactivo de su crédito, contemporáneamente al trámite del juicio de conocimiento. Esta solución – pertinente en caso de silencio de la ley, en virtud del principio generalmente admitido de la ejecutividad de los actos administrativo- trae la consecuencia de que

se ejecute un crédito de existencia incierta, con los consiguientes perjuicios para el contribuyente en caso de que su impugnación sea admitida por la justicia.

La solución de la devolución de la suma recibida por la administración, debidamente actualizada, no es jurídicamente satisfactoria desde el punto de vista general y puede ser tardía e insuficiente en el caso de que no se reparen otros perjuicios que la indisponibilidad de ese dinero, como pueden ser los gastos judiciales de la ejecución y la posible venta de bienes del contribuyente.

Por esas razones, los derechos positivos han atenuado el rigor del principio de la ejecutividad, mediante la tímida solución de dar facultades discrecionales al órgano jurisdiccional para suspender la ejecución del acto administrativo.⁵⁶

Si bien debemos considerar la naturaleza pública del acreedor del adeudo tributario y los fines que debe cumplir el Estado con esta recaudación, no podemos dejar de lado que esta función de imponer, recaudar y administrar los tributos, necesariamente debe estar enmarcada en la Constitución Política del Estado, la cual en nuestro caso, exalta el derecho a la igualdad en todo su alcance y en consecuencia, prohíbe y sanciona en forma expresa toda forma de discriminación, no siendo posible admitir privilegios en favor de una de las partes litigantes, las cuales, -Administración Tributaria y contribuyente - ante una eventual controversia, deben estar situados uno frente a otro en pie de igualdad, desechándose de esta manera las teorías que situaban al Estado bajo un escenario de poder respecto al sujeto pasivo, todo ello, no implica de ninguna manera que se deje desprotegida la efectiva percepción de los tributos, ya que conforme veremos más adelante, existen ciertos mecanismos que perfectamente aseguran el cobro de los mismos sin vulnerar derechos.

Sobre este punto, el profesor Ramón Valdez Costa con relación a los privilegios o beneficios que en la mayoría de los casos se otorga a favor de la Administración Tributaria,

⁵⁶ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, ps. 324-325.

menciona que estos deben sustentarse en la Constitución y en las leyes, y no en un principio no escrito, rechazando de esta manera, la propugnada posición de superioridad de la Administración frente al contribuyente, señalando lo siguiente:

Como lo dije anteriormente, las facultades que otorgue la ley deben ser compatibles con las normas constitucionales. Al respecto, cabe observar que el derecho comparado ofrece variados ejemplos de facultades concedidas por ley que violan la Constitución, pero a título de ejemplos comunes se puede citar el “solve et repete”, el otorgamiento de funciones jurisdiccionales y de facultades para fijar alícuotas y establecer exoneraciones. En síntesis: la administración, igual que el contribuyente, está totalmente sometida a la ley. Aceptado este postulado, no cabe seguir sosteniendo que “la antigua relación de poder sigue vigente” [.....]⁵⁷

Finalmente, es pertinente mencionar que en cumplimiento a la Disposición Transitoria segunda de la Constitución Política del Estado, la Asamblea Legislativa Plurinacional sancionó la Ley del Órgano Judicial⁵⁸, la cual tiene por objeto regular la estructura, organización y funcionamiento del Órgano Judicial. Asimismo, esta ley establece que la función judicial es única en todo el territorio del Estado y se ejerce por medio del Órgano judicial a través de las Jurisdicciones Ordinarias, Agroambiental, Especiales e Indígena Originaria Campesina. Con relación a nuestra materia, en su Disposición Transitoria Décima prevé la desaparición de los Juzgados y Salas en materia administrativa, coactiva, tributaria y fiscal, las cuales posteriormente conformaran una jurisdicción especializada a ser reguladas mediante ley. Aparentemente –mediante esta nueva estructura inmersa dentro del Órgano judicial- el legislador consideró la naturaleza de exclusividad y especificidad de la materia tributaria, disponiendo su tratamiento a cargo de una entidad en forma similar al extinto Tribunal Fiscal de la Nación.

⁵⁷ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, pag. 427.

⁵⁸ Ley Nro. 025 de 24 de junio de 2010.

La citada Ley instituye diferentes principios generales que tienen por finalidad sustentar la actividad del Órgano Judicial, dentro del cual -conforme hemos señalado- se encuentra inmersa la jurisdicción especializada, en consecuencia, estos principios también le son inherentes. Al respecto, es menester resaltar al principio de gratuidad inserto en el Num. 8 de su Art. 3 por el cual se establece:

El acceso a la administración de justicia es gratuito, sin costo alguno para el pueblo boliviano; siendo ésta la condición para hacer realidad el acceso a la justicia en condiciones de igualdad. La situación económica de las partes, no puede colocar a una de ellas en situación de privilegio frente a la otra, ni propiciar la discriminación.

Este principio se constituye en uno de los pilares fundamentales del nuevo Órgano Judicial en ejercicio de la función judicial, el cual establece con meridiana claridad que el acceso a la justicia es de carácter gratuito, por lo que, no puede estar sujeto a ningún tipo de condicionamiento, asimismo, al resaltar el derecho a la igualdad repudia cualquier acto de discriminación, particularmente aquellos que se originan en la condición económica de las personas.

Por otra parte, en el Título II de esta ley se regula todo lo inherente a la jurisdicción ordinaria⁵⁹, en la cual, en forma adicional a los principios generales antes citados, se instituyen otros, como ser:

9. ACCESIBILIDAD. Responde a la obligación de la función judicial de facilitar que toda persona, pueblo o nación indígena originaria campesina, ciudadano o

⁵⁹ Art. 29 (NATURALEZA).

I. La jurisdicción ordinaria es parte del Órgano Judicial, cuya función judicial es única y se ejerce conjuntamente a las jurisdicciones agroambiental, especializadas y jurisdicción indígena originaria campesina. Se relaciona con estas jurisdicciones sobre la base de la coordinación y cooperación.

II. Es inherente a la jurisdicción ordinaria impartir justicia en material civil, comercial, familiar, niñez y adolescencia, tributaria, administrativa, trabajo y seguridad social, anticorrupción, penal y otras que señala la ley.

comunidad intercultural y afroboliviana acuda al Órgano Judicial, para que se imparta justicia.

12. DEBIDO PROCESO. Impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido a disposiciones jurídicas generales aplicables a los que hallen en una situación similar; comprende el conjunto de requisitos que debe observar toda servidora servidor judicial en las instancias procesales, conforme a la Constitución Política del Estado, los Tratados y Convenios Internacionales de Derechos Humanos y la Ley.

13. IGUALDAD DE LAS PARTES ANTE EL JUEZ. Propicia que las partes en un proceso, gocen del ejercicio de sus derechos y garantías procesales, sin discriminación o privilegio de una con relación a la otra.

En consecuencia, queda claramente demostrado que la regla del solve et repete en cualquiera de sus manifestaciones, es absolutamente contraria a los principios y derechos incorporados en la actual Constitución Política del Estado, la Ley del Órgano Judicial y la jurisprudencia constitucional.

III.4.- VULNERACIÓN DE OTROS DERECHOS FUNDAMENTALES

Además de lo señalado, la presencia de la regla del solve et repete dentro del régimen de impugnación, sensiblemente vulnera otros derechos y garantías fundamentales, como ser:

1.- Presunción de inocencia: prevista como garantía en el Art. 116 Par. I de la Constitución Política del Estado e implica un Estado constitucional que parte de la buena fe, al considerar que toda persona es inocente entre tanto no exista en su contra sentencia condenatoria ejecutoriada, sin embargo, no debe entenderse de manera textual, es decir, aplicable

solamente al ámbito penal, sino a todo proceso o procedimiento que concluirá con una determinación, resolución o acto que afecte a un derecho fundamental.

Al respecto, la SSCC 0360/2007-R de 8 de mayo, que toma el razonamiento de la SSCC 0173/2004-R de 4 de febrero, señala que es la: "[...] garantía de todo aquel contra quien pesa una acusación, para ser considerado inocente mientras no se compruebe su culpabilidad a través de medios de prueba legítimamente obtenidos, dentro de un debido proceso."

De este modo, el ordenamiento jurídico constitucional exige se presuma la inocencia de todos, entre tanto no haya sido plenamente probada la culpabilidad de una persona. En ese orden, es evidente que siendo la penalización una consecuencia de la previa determinación de la culpabilidad, -lo que debe constar en una sentencia que se encuentre firme- en 'contrario sensu', no podría ejecutarse decisión alguna en contra de quien no haya sido en tales términos sentenciado.

Con relación a nuestra materia, mientras el acto administrativo tributario pueda ser objeto de impugnación y no exista una decisión final del órgano judicial, existirá duda sobre la culpabilidad, ya que estamos constitucionalmente obligados a presumir la inocencia. Esto es así, sin perjuicio de que se consagre la presunción de legitimidad o veracidad del acto administrativo, pues esta presunción, de rango legal, debe ceder en preferencia frente al derecho de presunción de inocencia que es de jerarquía constitucional.

Refiriéndonos al acto de determinación tributaria o similares, mientras estos no estén definitivamente firmes -por ausencia de impugnación o por falta de ratificación resultante del control judicial- la ejecución tributaria anticipada no sería compatible con los lineamientos adoptados por la actual Constitución Política del Estado. Asimismo, ante la interposición de la acción en sede judicial y por tanto estando cuestionada la legalidad de la determinación de la obligación tributaria, mal podría sostenerse la plena prueba de culpabilidad, estando constitucionalmente obligada la Administración Tributaria a presumir

la inocencia del contribuyente y claro esta, no puede ser legítimo, licito, justo, jurídico ni ético proceder a la ejecución de un inocente.

2.- Debido Proceso: consagrado en el Art. 115 Par. II de la Constitución Política del Estado, sobre el cual la SSCC 0758/2010-R señala que:

El debido proceso, reconocido como una garantía jurisdiccional por los arts. 16.IV de la CPEabrg; art. 117 de la CPE, y como derecho humano en los arts. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales.

El Art. 68 Num. 6 del Código Tributario⁶⁰ reconoce el debido proceso como uno de los derechos del sujeto pasivo, del cual deriva lo siguiente:

- Derecho a ser oído: el contribuyente puede en cualquier momento realizar peticiones a la Administración Tributaria, entre tanto, se circunscriba al ámbito de su competencia, asimismo, se le debe facilitar el acceso a las actuaciones para posibilitar su defensa o descargo.

- Derecho a ofrecer y producir pruebas: implica aportar pruebas y alegatos,

⁶⁰ Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través de libre acceso las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.

los cuales deben ser considerados previo a emitir las decisiones correspondientes.

- Derecho a una decisión fundada: las resoluciones emitidas deben estar debidamente fundamentadas y motivadas.

- Derecho de impugnación: consiste en la facultad para objetar las decisiones de la Administración Tributaria. Es en este último elemento donde se configura la vulneración del debido proceso a causa del solve et repete.

Conforme hemos señalado, el debido proceso garantiza un proceso justo, exento de posibles abusos originado en actuaciones u omisiones procesales o en decisiones que diriman determinada situación jurídica o administrativa. Sin embargo, la regla del solve et repete limita este derecho al exigir la previa y necesaria constitución de suficientes garantías para acceder a la suspensión de la ejecución tributaria, bajo alternativa de adoptarse las medidas coactivas, cuya exigencia instituida únicamente para una de las partes litigantes, no condice de ninguna manera con la Ley Fundamental, ni los lineamientos señalados en la jurisprudencia constitucional antes citada, las cuales establecieron que todo proceso o procedimiento, debe ser tramitado en forma justa y equitativa.

3.- Tutela Judicial Efectiva o Acceso a la Justicia: en la actual Constitución Política del Estado se encuentra consagrada en su Art. 115 Par. I, indicando que: “Toda persona será protegida oportuna y ‘efectivamente’ por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.”, es decir, comprende el derecho de toda persona, independientemente de su condición económica, social, cultural o de cualquier otra naturaleza, para acudir y obtener el pronunciamiento de la autoridad, sea judicial, administrativa o fiscal, quien debe responder a esa petición de acceso a la justicia. Complementando lo señalado, el profesor Julio F. Álvarez Rodríguez indica que es:

[....] la garantía que tiene todo ciudadano de acudir a la rama judicial del Estado y de obtener una pronta y adecuada solución, en la búsqueda del amparo, protección

*o simple declaración de sus derechos legítimamente reconocidos por el ordenamiento jurídico, cuando se vean amenazados, constreñidos o desconocidos por otras personas e, inclusive, por la autoridad.*⁶¹

En el presente caso, si bien no se exige el pago previo como requisito de admisibilidad de las vías recursivas, observamos una particularidad en la revisión judicial de la resolución jerárquica mediante la interposición de la demanda contencioso administrativo, ya que esta no lleva inmerso el efecto suspensivo, es decir, en caso de no haberse solicitado oportunamente la suspensión a la Administración Tributaria, además del ofrecimiento y posterior constitución de garantías -que en cuantía representa el 100% del tributo en discusión- se dará inicio a la ejecución tributaria.

Conforme podemos advertir de este análisis, pese a que la decisión del Fisco se encuentra cuestionada judicialmente, la percepción del tributo habrá sido asegurada mediante este mecanismo, lo que denota que el derecho a la tutela judicial efectiva perdió toda eficacia, es decir, simplemente es un postulado de carácter formal.

III.5.- EL PACTO DE SAN JOSE DE COSTA RICA Y LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE

En este punto, analizaremos el Pacto de San de José de Costa Rica y los efectos provocados sobre la exigencia del previo pago del tributo como condicionante para acceder a la impugnación de los actos de la Administración Tributaria, sea en sede judicial o administrativa. Previo a este análisis, es pertinente resaltar que el Art. 410⁶² de la Constitución Política del Estado dispone que el bloque de constitucionalidad se encuentra integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país.

⁶¹ Ponencia Dr. Julio Fernando Álvarez Rodríguez.

⁶² I. Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.

Este instrumento internacional fundamental de protección de los derechos humanos, cuya denominación correcta es ‘Convención Americana sobre Derechos Humanos’, en nuestro país fue ratificado mediante Ley Nro. 1430 de 11 de febrero de 1993, la cual en su Art. 8 Par. 1 establece:

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

Este artículo establece con claridad que el acceso a los juzgados o tribunales no se encuentra condicionado o supeditado al cumplimiento de exigencia alguna, lo que en nuestra materia implica, asegurar el derecho de los sujetos pasivos de articular todos los mecanismos de defensa relativos a sus derechos, es decir, el ordenamiento jurídico no puede imponer ningún obstáculo al contribuyente que le impida o dificulte el ejercicio pleno de su derecho a la defensa.

Para sustentar este análisis, es apropiado recurrir al tributarista argentino Héctor Villegas quien indica: “Cuando el Pacto señala que las personas tienen derechos a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser *sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie*.”⁶³

II. La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:

- 1.- Constitución Política del Estado.
- 2.- Los tratados internacionales.
- 3.- Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena.
- 4.- Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes.

⁶³ Héctor Belisario Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, p. 513.

El mismo autor, luego de analizar los alcances del Pacto, llega a la siguiente conclusión: “Está claro, entonces, que si se garantiza el derecho defensivo en causas fiscales, sin condiciones ni obstáculos, no puede quedar subsistente la regla según el cual el acceso a la órbita judicial debe estar condicionada al previo pago de la presunta deuda tributaria.”⁶⁴. Es decir, con la previsión contenida en el Art. 8 Par. 1 del Pacto, queda absolutamente claro que es inadmisibles la exigencia del solve et repete en cualquiera de sus manifestaciones, en ese entendido, la garantía de defensa ante tribunales judiciales y/o administrativos, sin condiciones ni obstáculos, surge de forma sumamente clara, sin necesidad de interpretación legal posterior alguna, ya que este instrumento internacional no requiere una reglamentación interna para su aplicación, entrando en vigencia una vez ratificado.

Basándonos en una interpretación textual del preámbulo del Pacto y el Art. 1 Inc. 2) que dispone: “Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.”, sin embargo, una parte de la doctrina sostiene que las disposiciones del mismo favorecerían en su aplicación solo al universo de las personas físicas, dejando apartadas a las personas jurídicas, al respecto, el profesor Héctor Villegas, opina que no hay razón para realizar una interpretación literal del mismo, esgrimiendo como argumento lo siguiente:

*Sostener que el Pacto sólo protege a personas físicas sería introducir una distinción irrazonable, ya que carecería de toda racionalidad acordar a los seres humanos la garantía de defensa judicial incondicionada cuando están aislados, pero negársela cuando están asociados. El hecho de que los ciudadanos hayan decidido asociarse para desarrollar actos jurídicos al amparo de las leyes, no puede llevar a que la persona jurídica carezca del elemental derecho a ser oída y juzgada por un órgano judicial, sin obstáculo ni condición alguna.*⁶⁵

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ Héctor Belisario Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, pag. 514.

En ese entendido, debemos concluir que los alcances del Pacto benefician a las personas naturales como jurídicas en forma indistinta, quienes perfectamente pueden invocar su aplicación.

CAPITULO IV

EL TRATAMIENTO DEL SOLVE ET REPETE EN LA LEGISLACION

COMPARADA

El solve et repete ha tenido un amplio tratamiento en la legislación comparada, la cual en algunos casos rechazó su aplicación en forma categórica estableciendo que vulnera derechos fundamentales y en consecuencia declaró su inconstitucional, como es el caso de Italia y Uruguay, sin embargo, existen otros países donde se pretendió disminuir su rigurosidad mediante la inserción de algunos mecanismos legales, que en todo caso, no dejan de ser una manifestación de esta regla.

En este capítulo, efectuaremos una breve reseña de algunas legislaciones y de esta manera conocer si las vías recursivas instituidas para restablecer la juridicidad eventualmente infringida, se encuentran o no sujetas al pago previo de los tributos en discusión como condición de admisibilidad de las mismas.

IV.1.- EL CASO DE ITALIA

En este país⁶⁶ la regla del solve et repete se instituyó con carácter general a través de la Ley Nro. 2248 de 20 de marzo de 1865 (Ley de lo Contencioso Administrativo) que abolió los tribunales administrativos a favor de la jurisdicción ordinaria, la cual en su Art. 6 establecía que “En todas las controversias sobre impuestos, los actos de oposición deberán acompañarse, para ser admisibles en juicio, de la carta de pago del impuesto, excepto en el caso de que se trate de una petición de suplemento”.

Si bien la exigencia del pago previo como requisito de admisión de la impugnación tributaria había sido incorporada en la Ley Nro. 2248, la evolución de la vida jurídica

⁶⁶ <http://patriciomaraniello.com.ar/articulo/analisis-constitucional-del-solve-et-repete.htm>.

marcó desde entonces una firme tendencia hacía las excepciones, esto con el propósito de no trabar la defensa y sobre todo garantizar el debido proceso a los contribuyentes, siendo así que los tribunales de justicia en la actividad jurídica diaria, admitían los recursos contra las determinaciones de impuestos sin el pago previo cuando la inexistencia de la obligación era manifiesta o cuando el interesado no tenía evidentemente la calidad de contribuyente.

En esa época, en Italia se admitía lo que se llama el principio de la constitución elástica y de la igual jerarquía de todas las leyes, incluyendo las constitucionales, lo que posibilitaba que una ley posterior modificara incluso a la mismísima Constitución preexistente. Es por eso que no podía encauzarse la derogación del solve et repete sobre la base de los derechos constitucionales de igualdad, libre acceso a la justicia, propiedad, etc.

Con el advenimiento del régimen republicano instituido en el año 1946 y habiendo desaparecido la igual jerarquía de leyes comunes y constitucionales, se creó la Corte Constitucional para conocer las acciones de inconstitucionalidad de las leyes, lo que permitió que casi un siglo después, esta regla sea declarada inconstitucional mediante la memorable Sentencia de 31 de marzo de 1961 dentro de la causa caratulada “Stroppa Franco c/ Intendenza di finanza Pavia”, por contradecir el principio de igualdad ante la ley proclamado por el Art. 3 de la Constitución de la República de Italia, la cual si bien ha sido objeto de críticas por la doctrina, acusándola de ser escueta, tiene una gran claridad explicativa conforme transcribimos a continuación en forma íntegra:

SENTENCIA

En el juicio de legitimidad constitucional de la norma contenida en el inciso segundo del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, promovido en virtud de la ordenanza de fecha 21 de marzo de 1960 dictada por el juez de Pavía en el proceso civil pendiente entre Stroppa Franco y la Dirección de Rentas de Pavía, inscrita bajo el N° 47 del Registro de Ordenanzas de 1960 y publicada en la Gazzetta Ufficiale N° 112 del 7 de mayo de 1960.

Vista la declaración de intervención del Presidente del Consejo de Ministros;

Oído en la audiencia pública del 15 de marzo de 1961 el informe del juez Nicola Jaeger;

Oído el abogado general de Estado interino Luciano Tracanna, por el Presidente del Consejo de Ministros y de la Dirección de Rentas.

Considerando que:

En un juicio de oposición por imposición tributaria interpuesto ante el juez de Pavía con recurso de fecha 12 de diciembre de 1958 por Stroppa Franco contra la Dirección de Rentas de Pavía, el Cuerpo de Abogados del Estado del distrito correspondiente, constituido en representación de la Dirección de Rentas del Estado, en la persona del Ministro del área, opuso dos excepciones procesales: la in admisibilidad de la oposición conforme el art. 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, anexo E, por falta de previo pago del impuesto a la radio, al cual se refiere la imposición tributaria, y la incompetencia funcional del juez correspondiente.

Contestó la contraparte, Stroppa, a la primera excepción, invocando la inconstitucionalidad de la norma contenida en dicho art. 6, y en general del principio de solve et repete, porque se contrapone a las disposiciones de los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución.

Por ordenanza de fecha 21 de marzo de 1960, el juez consideraba que la cuestión presentada no podía considerarse manifiestamente infundada, y que ésta fuese relevante con relación al juicio pendiente, en cuanto éste no habría podido ser resuelto independientemente de la cuestión de legitimidad constitucional; a tal fin, señalaba que “la cuestión relativa a la observancia del principio de solve et repete es prejudicial a la de competencia cuando su inobservancia determina una carencia, aún temporaria, de la jurisdicción del juez ordinario”.

Por lo tanto, disponía la suspensión del juicio y la remisión de las actuaciones a la Corte Constitucional para la decisión de la cuestión de legitimidad constitucional del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, sobre la anulación del contencioso administrativo, con relación a los artículos, 3, 24 y 113 de la Constitución.

La ordenanza estaba regularmente comunicada y notificada conforme a la ley, y publicada en la Gazzetta Ufficiale de la República N° 112 del 7 de mayo de 1960.

Se constituía la Dirección de Rentas del Estado, en la persona del Ministro de Hacienda, e intervenía el Presidente del Consejo de Ministros, ambos representados y defendidos por el Cuerpo General de Abogados del Estado.

En las conclusiones presentadas en fecha 21 de abril de 1960, por el Presidente del Consejo de Ministros, y el 25 de mayo de 1960, por la Dirección de Rentas, se remite a los antecedentes jurisprudenciales, recordando dos sentencias de la Corte de Casación, plenarias, que declararon la falta de fundamentos manifiesta de la cuestión de legitimidad constitucional determinada también con relación al art. 113 de la Constitución, y una tercera, también en pleno, que llegó a la misma conclusión con relación al art. 111 de la Constitución. Luego se contesta que la carga del pago del impuesto puede concretar un obstáculo económico para la igualdad de los ciudadanos, quienes, en calidad de contribuyentes, están sujetos en todos los casos al poder extraprocesal de recaudación del impuesto por parte de la Dirección de Rentas, poder basado en el principio general y fundamental de la ejecutoriedad del acto administrativo.

En relación con los otros artículos de la Constitución a los que se remite la ordenanza, y también examinados por la Corte de Casación, la defensa del Estado recuerda que, según la última sentencia plenaria, se debe considerar que la figura

de solve et repete da a la acción de los contribuyentes la característica de acción de repetición del tributo pagado, con la resolución de la ilegitimidad de la imposición, cuando la misma no resulte prima facie, en cuyo caso la resolución puede eximir del fundamento del pago del tributo.

Con lo cual, concluye que la Corte Constitucional declare infundada la cuestión de inconstitucionalidad invocada por el juez de Pavía.

En el memorial presentado en secretaría en fecha 2 de marzo de 1961, la defensa del Estado sustentó su tesis, con el agregado de otros antecedentes de jurisprudencia y doctrina.

En la discusión de la causa en audiencia pública intervino solamente el representante del Cuerpo General de Abogados del Estado, quien también declaró que renunciaba a la excepción prejudicial formulada en las defensas escritas,

Considerando en derecho:

La cuestión objeto del presente juicio dio lugar desde hace tiempo a discusiones y decisiones en la doctrina y en la jurisprudencia, que pusieron de manifiesto diferentes modos de calificar el principio de solve et repete. No corresponde a la Corte Constitucional el encuadrar dicho principio en una categoría dogmática o en otra, sino sólo resolver la cuestión, es decir, si éste resulta constitucionalmente aceptable respecto de las normas contenidas en los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución, a los que se remite la ordenanza del juez de Pavía.

En primer lugar, es conveniente destacar que toda remisión al principio de la ejecución normal de los actos administrativos no agrega ningún beneficio a la solución de la cuestión en el sentido sustentado por la Dirección de Rentas, dado que tal principio no sería de algún modo menoscabado o eludido de faltar el

principio del solve et repete, pudiendo también en este caso, la misma Dirección de Rentas proceder por la vía ejecutiva contra el contribuyente moroso, no obstante cualquier oposición de su parte, dado que el juez ordinario jamás está autorizado a suspender la ejecución de providencias de la Autoridad administrativa. Se puede decir, en cambio, que precisamente la existencia de tal figura debilita en cierto sentido, racional y prácticamente, la eficacia de ese principio.

El principio de solve et repete es, sin lugar a dudas, una medida particularmente enérgica y eficaz afectos de la concreción del interés público en la recaudación de impuestos y, precisamente por ello, fue introducido y mantenido durante tanto tiempo en la legislación italiana, a pesar de los diferentes proyectos para impedir cualquier iniciativa gubernativa y parlamentaria, y a pesar de haber estado expuesto durante igual tiempo a severas críticas por parte de la doctrina y a interpretaciones correctivas y limitativas por parte de la jurisprudencia, la que llegó a impedir la aplicación del principio cuando la exigencia tributaria resulte prima facie absolutamente infundada.

Todo esto confirma que, aún independientemente de los principios contenidos en la Constitución, y ya antes de la aprobación de la misma, se había producido una notable evolución en la sensibilidad de aquellos a quienes correspondía la interpretación y la aplicación de las normas vigentes: evolución provocada precisamente por lo excesivo de tal medida, que ya se manifestaba como inadecuada para el principio rector de un ordenamiento moderno en tema de relaciones entre el ciudadano y el Estado.

Resulta difícil suponer que el legislador constituyente haya ignorado un problema tan debatido y, más aún, que no lo haya considerado resuelto implícitamente a través de la formulación de los principios generales, dirigidos en gran parte a regular precisamente las relaciones entre los ciudadanos y el Estado, equilibrando las exigencias de éste con los derechos de aquellos y, en todo caso, poniendo las

condiciones necesarias para que estos derechos puedan ser igualmente invocados por todos.

La imposición de la carga del pago del tributo, regulado como presupuesto imprescindible de la viabilidad de la acción judicial, dirigida a obtener la tutela del derecho del contribuyente mediante la declaración judicial de ilegitimidad del mismo tributo, se contrapone, a criterio de la Corte, a todos los principios contenidos en los artículos de “la Constitución enunciados en la ordenanza del Juez”.

Esta se contrapone a la norma contenida en el art. 3, porque resulta evidente la diferencia de tratamiento que deriva de ello, entre el contribuyente que está en condiciones de pagar inmediatamente todo el impuesto, y el contribuyente que no dispone de medios suficientes para efectuar el pago, ni tampoco puede obtenerlos fácilmente recurriendo a un crédito, entre otras cosas porque, aún en caso de ganar el juicio, no obtendría el reembolso de las sumas pagadas sino con retraso. Por lo tanto, al primero le está permitido, precisamente debido a sus condiciones económicas, exigir justicia y obtenerla, mientras pueda probar su derecho; al segundo, esta facultad se le torna difícil y tal vez imposible, no sólo en los hechos, sino también tomando como base el derecho, en virtud de un presupuesto procesal establecido por ley, y que consiste en el pago de una suma generalmente elevada.

Las mismas consideraciones valen también para justificar la remisión a las normas contenidas en los artículos 24, inciso primero y 113 de la Constitución, en los cuales el uso de las palabras todos y siempre tiene claramente la finalidad de sustentar la igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos en lo concerniente a la posibilidad de exigir y obtener la tutela jurisdiccional, ya sea respecto de otros particulares, como respecto del Estado y de las entidades públicas menores.

Por lo tanto, la Corte considera que el principio solve et repete se contrapone a la norma de la Constitución, y que se debe declarar ilegítima la disposición que lo prevé.

Cabe señalar que en la Ordenanza del juez se determina literalmente la cuestión de la inconstitucionalidad de todo el art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, mientras que el principio de solve et repete está previsto sólo en el inciso segundo de tal disposición, y los otros incisos se refieren a temas completamente diferentes. Dado que la ordenanza trata exclusivamente sobre ese principio, aún cuando aduce motivos acerca de la relevancia de la cuestión, la Corte considera que debe interpretar la misma ordenanza en el sentido de que el juez pretendía determinar la cuestión de legitimidad sólo del inciso segundo del citado artículo, y que las otras normas, en consecuencia, aún contenidas en el mismo artículo, no forman parte del objeto del presente juicio.

Por lo expuesto

La Corte Constitucional decreta la inconstitucionalidad de la norma contenida en el inciso segundo del art. 6 de la ley N° 2248 del 20 de marzo de 1865, anexo E, con referencia a las normas de los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución.

Lo que así se resuelve en Roma, en la sede la Corte constitucional, Palazzo della Consulta, el 24 de marzo de 1961.⁶⁷

De la revisión de este fallo, podemos advertir que la Corte Constitucional de Italia inició el análisis de la problemática planteada, elogiando el solve et repete, ya que señala que es una medida enérgica y eficaz que permite satisfacer el interés público de la recaudación de los tributos, sin embargo, en forma posterior declara que esta regla es contraria a los principios

⁶⁷ Memoria IVas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario ps. 194-196.

contenidos de la Constitución Italiana, más precisamente con el Art. 3, que consagra el principio de igualdad “Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley [...] Es competencia de la República remover los obstáculos de orden económico y social que limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impidan el pleno desarrollo de la personalidad humana y la efectiva participación de todos.....”, el Art. 24 referido al libre acceso a la justicia señala que “Todos pueden accionar en juicio para proteger sus propios derechos e intereses legítimos [...] Están asegurados a los no acomodados, a través de institutos adecuados, los medios para actuar y defenderse ante cualquier jurisdicción” y finalmente con el Art. 113, en cuyo primer párrafo se dispone “Contra los actos de la pública administración siempre se admite la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los órganos de jurisdicción ordinaria o administrativa.”⁶⁸

La Corte Constitucional Italiana esencialmente concluyó que la aplicación de la regla del solve et repete, provocaba una marcada discriminación entre el contribuyente que se encontraba en condiciones de pagar inmediata y totalmente el tributo, respecto aquel que no contaba con los medios necesarios para hacerlo y que en consecuencia debía soportar todas las inclemencias emergentes.

IV.2.- LA APLICACIÓN DEL SOLVE ET REPETE EN OTROS PAISES

En Estados Unidos se mantiene el efecto suspensivo de la obligación tributaria, mientras se discute la determinación realizada por la Tax Court, asimismo, el acceso a la justicia no se encuentra condicionado al pago previo del tributo, salvo que la Corte de Justicia, lo exija o fije un afianzamiento, si las circunstancias del caso en particular lo ameritan.

En Inglaterra, la disconformidad con la determinación realizada por la Administración Tributaria, suspende la ejecución del acto, y la vía judicial queda expedita sin ningún tipo

⁶⁸ <http://patriciomaraniello.com.ar/articulo/analisis-constitucional-del-solve-et-repete.htm>.

de restricción. Mientras que en Alemania, también se paraliza el procedimiento de ejecución si hay una oposición al reclamo fiscal, pero se requieren cauciones para hacerlo, sin exigirse su pago.

En Suiza, en donde los impuestos representan una gran parte del sueldo de los habitantes y tiene una gran importancia para afrontar los gastos estatales, se encuentra instituido el *recurso de impuesto* que interrumpe los efectos de la determinación fiscal, además, puede deducirse oposición en el proceso de ejecución que permite la discusión sin la exigencia del pago previo.

En España, la regla del solve et repete aparece en su ordenamiento jurídico hasta la promulgación de la Ley de Contabilidad del Estado de 20 de febrero de 1850, cuyo Art. 8 disponía que “Los procedimientos para la cobranza de créditos definitivamente liquidados a favor de la Hacienda serán puramente administrativos, no pudiendo hacerse estos asuntos contenciosos mientras no se realice el pago o la consignación de lo liquidado en las Cajas del Tesoro Público”, es en esta ley sustantiva y extraprocesal donde significativamente surge esta regla limitada a las cuestiones tributarias. Sin embargo, a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo del 14 de junio de 1973, perdió actualidad la exigencia rigurosa del pago previo de la obligación tributaria para su impugnación judicial, es decir, se restableció el otorgamiento de la suspensión por los Tribunales contenciosos-administrativos, a condición de que el contribuyente constituya garantías suficientes.

En Uruguay, la Suprema Corte de Justicia mantiene una jurisprudencia firme en el sentido de que el solve et repete es inconstitucional, conforme se determinó por Sentencia N° 75 del 25 de mayo de 1959, en la causa: “Consejo N. De Subsistencias c/ Ravizza Luis H. Multa, Inconstitucionalidad.”, fundándose en que ese requisito establecido por ley ordinaria, vulneraba el derecho de impugnar los actos administrativos establecido en su Constitución con el único requisito del agotamiento de la vía administrativa.

En Argentina, se aplica lo que podría denominarse como un sistema mixto, ya que se ha suprimido esta regla a nivel nacional, como requisito para interponer los recursos y acciones contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, pero reconociendo el derecho de la Administración de reclamar independientemente el cobro coactivo de la deuda, lo que genera un solve et repete encubierto. En cambio, en algunas provincias, se ha seguido aplicando el solve et repete de forma explícita.

En Colombia, existe un amplio tratamiento de la regla del solve et repete en su legislación tributaria, existiendo posturas heterogéneas frente a este tema, sin embargo, el Consejo de Estado invocando la protección que debe darse al principio de tutela judicial efectiva, decidió que la autoridad jurisdiccional debe tomar medidas proporcionales y acordes con la finalidad de ley tributaria que impliquen un menor sacrificio de la garantía constitucional de libre acceso a la justicia, señalando que de ser necesaria dicha carga procesal, deberá hacerse con posterioridad a la admisión de la demanda.

En Ecuador, la regla del solve et repete estuvo vigente en su ordenamiento jurídico por varios años a través del denominado Código Fiscal, estableciendo que el Tribunal Fiscal solo puede ordenar la suspensión del proceso de ejecución de una obligación tributaria que haya sido impugnada judicialmente, siempre que se afiance el monto o cuantía de dicha obligación determinada, la cual era calificada por el Código Fiscal como el afianzamiento del interés fiscal. En el año 1975, mediante el D.S. Nro. 1016-A entró en vigencia el Código Tributario, el cual puso fin a la regla del solve et repete. Sin embargo, la Asamblea Nacional Constituyente de 2007-2008 aprobó la “Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria en el Ecuador”, la cual al margen de crear nuevos impuestos, reformó la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario, en la cual incorporó la figura del afianzamiento, cuyos efectos han sido equiparados a la regla del solve et repete.

Conforme se puede advertir en los países desarrollados económicamente, el solve et repete no tiene vigencia, sin embargo, la percepción de sus tributos no se ha visto afectada.

Pese a que la doctrina latinoamericana⁶⁹ ha manifestado su rechazo categórico a esta regla, no sucedió lo mismo en las distintas legislaciones, ya que el tema en cuestión ha sido abordado de distintas maneras, cuyas vías recursivas –en algunos casos- se encuentra evidentemente supeditado a ciertos mecanismos que obligan al contribuyente a efectuar un pago previo de los tributos, aunque con ciertas atenuantes o particularidades.

⁶⁹ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, pag. 522).

El primero de ellos fue emitido en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebradas en Montevideo en 1957, y en él se resolvió: “Ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la Administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad”.

El segundo es el de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en el año en 1958, en que la recomendación aprobada dice así: “Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal”.

El tercer pronunciamiento fue emitido en las Jornadas Luso-Hispanoamericanas, celebradas en Pamplona en el año 1976, y expresa: “La interposición y decisión de los recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce”.

CAPITULO V

MEDIDAS ALTERNATIVAS A LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE

En torno a la regla del solve et repete se han planteado una serie de teorías con la finalidad de justificar su aplicación, sin embargo, consideramos que su verdadero propósito es simplemente garantizar la oportuna y efectiva percepción de los tributos por parte del Estado, restringiendo de esta manera el acceso a las vías recursivas, es decir, se constituye en un claro privilegio o ventaja desmedida instituida a favor de la Administración Tributaria, en perjuicio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. No obstante de ello, creemos que existen otros mecanismos alternativos que sin necesidad de vulnerar derechos y garantías constitucionales, permiten garantizar el cobro de los tributos sin mayores contratiempos.

No podemos dejar de considerar que en caso de permitirse la discusión de los tributos sin la implementación de ciertas medidas que aseguren su adecuada y oportuna recaudación, los contribuyentes terminarían interponiendo recursos infundados con el único objetivo de retardar u obstaculizar el cobro de los mismos, provocando la congestión del sistema de justicia y sobre todo, burlando o retardando la percepción de los tributos. En ese entendido, es necesario armonizar el derecho del Estado de percibir los tributos para el cumplimiento de sus fines y el derecho no menos importante del contribuyente, a que se le exijan sólo los tributos que la ley establece en la justa medida.

Conforme hemos demostrado, el sistema recursivo vigente es incompatible en la medida en que el agotamiento de la vía administrativa en un caso, no es obligatoria para acudir a la vía jurisdiccional, en cambio en el otro sí; de igual manera, con referencia al efecto suspensivo indefinido que tiene el contencioso tributario y el efecto no suspensivo del contencioso administrativo, lo que tiene directa implicancia con la ejecución tributaria y la consecuente adopción de medidas coactivas, todo ello, relacionado a la aplicación de la regla del solve et repete traducido en la necesaria constitución de garantías suficientes que en cuantía

representa el 100% del tributo en discusión, lo que provoca la vulneración del derecho a la igualdad e igualdad procesal en perjuicio del sujeto pasivo.

En mérito a estas consideraciones, se plantea una imperiosa necesidad de reestructurar el régimen recursivo sobre las siguientes bases:

- Implementar un nuevo régimen recursivo de acuerdo a los principios, valores y derechos instituidos por la actual Constitución Política del Estado, materializando el derecho a la igualdad en todos sus ámbitos, evitando de esta manera, privilegios desmedidos a favor de una de las partes en controversia.
- El acceso a las vías recursivas no puede estar condicionado al pago previo de los tributos en ningún porcentaje, la constitución de garantías previas o cualquier otra figura similar que implique menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva, el cual debe materializarse en forma efectiva y no representar un simple postulado de carácter formal.
- Este régimen recursivo debe encuadrarse en los lineamientos de la Ley del Órgano Judicial (Nro. 025), la cual, respecto a nuestra materia, ha dispuesto la creación de la jurisdicción especializada. Asimismo, debe sustentarse en los diferentes principios establecidos en esta ley, entre ellos, el de gratuidad, por el cual se garantiza el acceso a la justicia en condiciones de igualdad, rechazando todo tipo de discriminaciones, particularmente aquellas que se originan en la condición económica de las personas.
- El nuevo régimen recursivo debe corregir las deficiencias del pasado, procurando la necesaria conexión y complementariedad entre lo administrativo y jurisdiccional.

Adicionalmente a este planteamiento, es pertinente señalar que el actual Código Tributario lleva inmerso ciertos mecanismos que permiten a la Administración Tributaria asegurar la efectiva percepción de los tributos sin necesidad de recurrir a la aplicación de privilegios desmedidos, como es el solve et repete, los cuales deben ser adecuadamente considerados. Asimismo, los anteriores Códigos Tributarios también implantaron medidas que combatían

la actuación maliciosa de los contribuyentes, las cuales en nuestro criterio, debieran ser nuevamente restablecidos.

En ese entendido, se debe considerar que:

- El actual Código Tributario otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para proceder a la recaudación de las deudas tributarias, ya sea a instancias del sujeto pasivo o del tercero responsable, además de ello, la ejecución tributaria también se encuentra dentro del ámbito de sus competencias, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial, pudiendo adoptar al efecto, las medidas coactivas detalladas en su Art. 110, las cuales tienen carácter enunciativo, ya que en su Num. 5) prevé la posibilidad de recurrir a otras medidas previstas por la ley, entre tanto se encuentren relacionadas directamente con la ejecución de deudas. Todo esto demuestra que el acreedor del adeudo tributario, cuenta con diferentes alternativas para asegurar y en consecuencia hacer efectivo su cobro.

- En el Art. 106 del Código Tributario se ha instituido un régimen de medidas precautorias a ser aplicados cuando exista fundado riesgo en el cobro de la deuda tributaria determinada o en la recuperación del monto indebidamente devuelto, las cuales serán proporcionales al daño que se pretende evitar, lo que implica que estas medidas deben representar en cuantía, un monto similar al adeudo tributario que se pretende percibir. Asimismo, el citado artículo simplemente tiene carácter enunciativo, ya que en su Num. 6 se posibilita la aplicación de las medidas precautorias establecidas en el Código de Procedimiento Civil, la cual prevé una amplia alternativa. También se debe considerar el Art. 220 del Código Tributario, el cual a solicitud de la Administración Tributaria, permite la adopción de medidas precautorias en cualquier momento, dentro o fuera de los procedimientos sujetos a conocimiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria. En este punto, es necesario considerar que el Código Tributario de 1970 posibilitó la eliminación de la regla del solve et repete como requisito de admisión de la impugnación, trasladando su exigencia hasta una eventual interposición del recurso de apelación, aunque en forma atenuada, es decir, que el legislador de entonces preservando el derecho a la igualdad de las partes, modificó la

aplicación de esta regla mediante la incorporación de un régimen de medidas precautorias, extremo este que se encuentra plasmado en la exposición de motivos del citado Código.

- Considerando que las medidas precautorias previstas en el Art. 106 del Código Tributario mantienen su vigencia únicamente durante la sustanciación de los recursos administrativos, creemos pertinente que la reestructuración del régimen recursivo, debe permitir a la Administración Tributaria la facultad de solicitar la adopción de medidas precautorias de manera amplia, incluso dentro del proceso contencioso administrativo, en forma similar a lo previsto en el Art. 260 de la Ley Nro. 1340, por el cual la autoridad administrativa demandada podía solicitar al Tribunal Fiscal medidas precautorias cuando existía fundado riesgo para la percepción de los créditos fiscales por concepto de tributos o intereses, cuya procedencia estaba sujeto a la acreditación del riesgo. Además de ello, se debe considerar que la valoración del caso concreto para su procedencia o no, estaría a cargo de una autoridad ajena a la Administración Tributaria, lo que de alguna manera evitaría susceptibilidades en cuanto a la imparcialidad.

- Otro de los mecanismos que prevé el Código Tributario para sancionar la conducta dilatoria de los contribuyentes, es lo dispuesto en su Art. 47, estableciendo que la deuda tributaria es el monto que debe pagar el sujeto pasivo después de haber vencido el plazo de la obligación tributaria, la cual esta constituida por el tributo omitido, las multas - expresadas en unidades de fomento a la vivienda- y los intereses, es decir, al retrasarse indebidamente la percepción de los tributos con impugnaciones dilatorias, la liquidación final se incrementará considerablemente, lo que a la larga implicará mayores perjuicios para el sujeto pasivo.

- La mayoría de las legislaciones del mundo contemplan la condena en costas usualmente a quien ha sido vencido en juicio, sancionándose de esta manera aquellas acciones promovidas con un simple afán dilatorio, lo que se constituye en otra medida que tiende a combatir la actuación maliciosa de los contribuyentes al interponer impugnaciones sin

sustento legal alguno y solamente con la intención de perjudicar la oportuna y efectiva recaudación de los tributos.

- El Código Tributario aprobado mediante la Ley Nro. 1340, siguiendo los lineamientos de su antecesora, contaba con una serie de mecanismos que permitían sancionar las acciones dilatorias; es el caso precisamente de la figura de ‘deserción o caducidad de las acciones’, la cual era aplicable ante el abandono de la acción por parte del demandante durante treinta días computables a partir de la última notificación, posibilitando la declaratoria de caducidad de la instancia ya sea a solicitud de parte o de oficio al sólo vencimiento de este plazo, procediéndose al archivo de las actuaciones, asimismo, el auto desertorio declaraba la ejecutoria de la sentencia de primera instancia y ordenaba su ejecución coactiva, las cuales al ser claramente beneficiosas en procura de la oportuna y efectiva recaudación de los tributos, debieran ser nuevamente restablecidas.

CONCLUSIONES

1.- El solve et repete tuvo una presencia permanente en el procedimiento tributario boliviano hasta que la implementación del Código Tributario de 1970 -siguiendo los lineamientos del MCTAL- permitió atenuar su rigurosidad. Posteriormente, el Código Tributario de 1992 (Ley Nro. 1340), redujo la exigencia del pago previo al 10% del tributo, accesorios y/o multas como requisito para interponer el recurso de apelación, cuyas disposiciones al ser derogadas por la Ley de Organización Judicial de 16 de febrero de 1993 (Nro. 1455), posibilitaron la eliminación de esta regla.

2.- La figura contenida en el tercer párrafo del Art. 131 del Código Tributario (Ley Nro. 2492) referido a la constitución de suficientes garantías para suspender la ejecución tributaria, representó solve et repete encubierto, cuya disposición posteriormente fue declarada inconstitucional por la Sentencia Constitucional 009/2004, lo que indirectamente provocó que esta regla quedará excluida del ordenamiento jurídico, sin embargo, unos meses después el legislador fuera de toda lógica, incluyó exactamente la misma redacción en el Art. 2 Par. III de la Ley Nro. 3092.

3.- El Art. 131 del Código Tributario figura en la Gaceta Oficial de Bolivia con cinco párrafos, sin embargo, en el juicio de constitucionalidad al que ha sido sometido mediante la Sentencia Constitucional 009/2004, fue considerado solo con cuatro párrafos, es decir, que se encontraban unidos el segundo al primero, lo que provocó confusión respecto a su texto final luego de la declaratoria de inconstitucionalidad de dos de sus párrafos.

4.- La presencia encubierta de la regla del solve et repete dentro del régimen recursivo de actos de la Administración Tributaria de alcance particular, vulnera el derecho a la igualdad, debido a que las garantías exigidas por el Art. 2 Par. III de la Ley Nro. 3092 para suspender la ejecución tributaria, solamente serán constituidas por los contribuyentes que cuenten con la suficiente solvencia económica, en cambio, aquellos que no puedan cubrir estas garantías que en cuantía debe ser equivalente al monto del tributo en discusión,

irremediablemente verán afectado su patrimonio. También existe el quebrantamiento del derecho a la igualdad procesal debido a la manifiesta incompatibilidad entre ambas vías de impugnación, debido a que éstas fueron concebidas en épocas y mediante normas distintas, sin embargo, actualmente coexisten el contencioso tributario originado en 1970 y el actual Código Tributario que únicamente había establecido un régimen impugnatorio administrativo.

5.- La actual Constitución Política del Estado se sustenta en diferentes valores, entre ellos, la igualdad en todos sus ámbitos, prohibiendo y sancionando de manera categórica toda forma de discriminación, particularmente las originadas en la condición económica de las personas. En cuanto a los principios en los que se sustenta la potestad de administrar de justicia, se consagra el de gratuidad, accesibilidad, igualdad de las partes, entre otros. También es pertinente señalar que mediante el Art. 180 Par. III de la Constitución Política del Estado, se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales. En ese entendido a la luz de la actual Ley Fundamental, la regla del solve et repete y sus distintas manifestaciones, no tienen cabida alguna dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

6.- La Ley del Órgano Judicial (Nro. 025) ha dispuesto la creación de la jurisdicción especializada, a la cual se incorporará la materia tributaria considerando su naturaleza de exclusividad y especificidad. Asimismo, esta ley ha instituido, entre otros, el principio de gratuidad como sustento de la labor del Órgano Judicial, por la cual se exalta el acceso a la justicia en condiciones de igualdad y libre de todo condicionamiento, rechazando todo tipo de discriminación particularmente, las fundadas en la condición económica de las personas.

7.- El Pacto de San José de Costa Rica (Ley Nro. 1430 de 11 de febrero de 1993), garantiza el derecho a la defensa sin condiciones ni obstáculos, en consecuencia, la regla del solve et repete, así como sus distintas manifestaciones, no tienen cabida alguna dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario, más aun cuando este instrumento internacional de protección de derechos humanos, forma parte del bloque de constitucionalidad por expresa disposición del Art. 410 Par. II de la Constitución Política del Estado.

BIBLIOGRAFIA

- Abecia Baldivieso, Valentín, Derecho Tributario, La Paz, Editorial Letras, 1971.
- Álvarez Rodríguez, Julio Fernando, Ponencia: La tutela judicial efectiva. El “*Solve et Repete*” en la jurisprudencia administrativa tributaria nacional.
- Benítez Rivas, Alfredo, Derecho Tributario, La Paz, Editorial Azul Editores, 2009.
- Código Tributario Boliviano. Aprobado mediante Decreto Supremo Nro. 9298, de fecha 2 de julio de 1970.
- Código Tributario Boliviano, Ley Nro. 1430 de 11 de febrero de 1993.
- Código Tributario Boliviano, Ley Nro. 2492 de 2 de agosto de 2003.
- Constitución Política del Estado, Promulgada el 7 de febrero de 2009.
- García Canseco, Oscar, Derecho Tributario y Legislación Tributaria, La Paz, Editorial Temis, 2009.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993.
- <http://www.docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:UXQU/Vy2JnEJ:dialnet.unirioja.es/servlet/articulo%3Fcodigo%3D2>
- http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:f_eECVpW8sEJ:www.ceps.es
- <http://www.univalle.edu/publicaciones/brujula5/pag.10.htm>
- http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_a_la_igualdad
- <http://patriciomaraniello.com.ar/articulo/analisis-constitucional-del-solve-et-repete.htm>
- <http://www.tribunalconstitucional.gob.bo>
- Ley Nro. 1455 de fecha 18 de febrero de 1993.
- Ley Nro. 1430 de 11 de febrero de 1993.
- Ley Nro. 045 de fecha 8 de octubre de 2010.
- Ley Nro. 3092 de fecha 7 de julio de 2005.
- Ley Nro. 025 de fecha 24 de junio de 2010.
- Memoria 1ras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, 2008.

- Memoria IIIas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, 2010.
- Memoria IVas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, 2011.
- Spisso, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 2007.
- Véscovi, Enrique, Teoría General del Proceso, Bogota, Editorial Temis, 1984.
- Valdez Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2004.
- Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005.
- Wayar, Luís Ángel, La Jurisdicción Contencioso-Tributaria y sus vicisitudes, Sucre, Editorial Gaviota del Sur, 2008.