



### CONTENIDO

Determinación sobre base presunta

Mtro. Luis Hernández Berengel

El rol de los Tribunales Fiscales en la Administración de Justicia Tributaria.

Dr. Ignacio Josué Buitrago

La interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo

Dr. Rafael Vergara Sandoval

### MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

#### **Presidente**

Dr. Ignacio Josué Buitrago  
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.

#### **Consejeros:**

Dr. Manuel Fernando Dos Santos Serra.  
Presidente del Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.  
Presidente del Tribunal Contencioso Tributario Administrativo del Distrito Nacional de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

#### **Secretaría Ejecutiva:**

Mag. Olga Hernández Espíndola

#### **Secretario Adjunto:**

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

### Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT  
Boletín Informativo  
Insurgentes Sur, No 881, 14 Piso, Colonia Nápoles,  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

### Correo electrónico:

sriaejecutiva@aitfa.org  
jmangelsanchez@aitfa.org  
auxiliar@aitfa.org

### EDITORIAL

Aspecto vital de la dinámica de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa y de su existencia es el intercambio de ideas y experiencias sobre el acontecer de dichos Tribunales y de su naturaleza jurídica.

No solamente el contenido del Boletín Trimestral refleja tal aspecto sino que también los Congresos, seminarios y jornadas que reúnen a los juristas que presiden y ejercen funciones en la Magistratura de esos órganos jurisdiccionales que son miembros de otras organizaciones en las que participan y promueven análisis similares en sus propios países, y en el ámbito iberoamericano.

Por ello, desde la apertura de la página web de la Asociación hemos publicitado dos acontecimientos remarcables a saber:

a) “El Congreso Internacional de Tributación”, evento celebrado en Lima, Perú y organizado por el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú y la Universidad Santo Toribio de Mogrovejo de Chiclayo, quienes en su oportunidad solicitaron que la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AIT) auspiciará académicamente tal evento, el cual permitió el encuentro de especialistas latinoamericanos de diversas disciplinas jurídicas relacionadas con dichos Tribunales y,

b) “El Seminario sobre estrategias para mejorar la revisión de los actos dictados por la Administración Tributaria”, impulsado y organizado por el Tribunal Económico-Administrativo Central de España y Eurosocietal: Sector Fiscalidad en Montevideo, Uruguay, al que asistieron

Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Así, la página publicitó la realización de los eventos ya señalados y se hizo uso de esta tecnología para poner en práctica los enlaces (link) sobre las fechas de su realización y de los programas que explicitaron los temas a tratar.

Hoy nuestro Boletín se honra en publicar en este número tres de los trabajos presentados en el evento de Lima, Perú realizado del 8 al 10 de junio del año en curso y que la Dra. Rossana Izaguirre Llampasi, Corresponsal de Perú, nos envía para insertar en este espacio y difundir su conocimiento.

De este modo, el Mtro. Luis Hernández Berengel, catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú, trata con un enfoque doctrinario de su legislación la figura jurídica denominada determinación sobre base presunta.

También, se da a conocer la ponencia del Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, en la cual se analiza el papel que juegan los Tribunales Fiscales al dirimir y solucionar los conflictos derivados de actos dictados por la Administración Pública, y plantea sus retos a futuro.

Por último, el Dr. Rafael Vergara Sandoval, Autoridad General de Impugnación Tributaria Interina de Bolivia, cita interesantes reflexiones sobre los medios de defensa con los que cuenta el particular para inconformarse por los actos dictados por una autoridad administrativa o fiscal y evitar que éstos se conviertan en un obstáculo o trampa procesal.

En el próximo boletín difundiremos algunos otros trabajos que nos sean enviados relativos al Seminario realizado en Montevideo.

**Atte.**

**Mag. Olga Hernández Espíndola**  
**Secretaría Ejecutiva**

DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

Mtro. Luis Hernández Berenguel<sup>1</sup>

**1. Determinación y principio de legalidad**

Determinar la obligación supone, en primer lugar, verificar si se ha producido o no el hecho que encuadra en la hipótesis de incidencia tributaria prevista en norma constitucionalmente idónea; y, luego, si ello ha ocurrido, identificar al deudor tributario, establecer la base imponible y la cuantía del tributo. Es lo que, en líneas generales, establece el artículo 59 de nuestro Código Tributario, con la única salvedad que omite, para el caso de autodeterminación y por razones obvias, la necesidad de identificar al deudor tributario.

Sabido es que en nuestro sistema, en la casi generalidad de los tributos, se da inicialmente la autodeterminación de la obligación tributaria —es decir, la determinación por el propio obligado-, sin perjuicio de que la Administración Tributaria formule a posteriori su propia determinación dentro del término prescriptorio. De otro lado, si no ha habido autodeterminación porque no existía tal obligación —ocurre ello respecto de muy pocos tributos- o porque ésta ha sido incumplida, la Administración Tributaria procederá a determinar la obligación, siempre dentro del término prescriptorio.

La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria es el resultado de la realización de un procedimiento compuesto por multiplicidad de actos de fiscalización que deben desembocar en el acto propiamente dicho de determinación, el que en esencia es reclamable cuando su resultado no es compartido o aceptado por el contribuyente al cual está dirigido. Nuestro Código Tributario en su artículo 59 entiende

también que la determinación de la obligación tributaria es un acto y no un procedimiento, como el resultado del procedimiento de fiscalización y sin desconocer la existencia de éste<sup>2</sup>.

Ese procedimiento debe sujetarse estrictamente a lo que establezca la ley<sup>3</sup> -es decir, debe ceñirse al principio de legalidad, con los alcances que las normas constitucionales de cada país hayan previsto al definir lo que debe entenderse por “ley”-. En otras palabras, la ley debe regular el procedimiento de forma tal de impedir que en la determinación de la obligación la Administración Tributaria pueda actuar de manera discrecional para establecer la cuantía del tributo —fin último de la fiscalización que se concreta en el acto de determinación-, aplicando por ejemplo métodos de interpretación prohibidos —como la analogía- para señalar que se ha producido un hecho generador de la obligación de pago del tributo, o presunciones o indicios no establecidos en la ley al establecer la base imponible<sup>4</sup>.

Ahora bien, el acto de determinación por la Administración Tributaria no tiene un efecto constitutivo de la obligación, sino

<sup>2</sup> Ello no descartaría interpretar que pueda hablarse de una facultad de determinación amplia, que incluye tanto el procedimiento de fiscalización como el acto final de determinación; así como tampoco es posible descartar la interpretación de que nuestro Código entiende que se trata de dos facultades distintas, a saber, la facultad de fiscalización (y verificación) y la facultad de determinación.

<sup>3</sup> Recordemos que en nuestro sistema tributario, ley no es solamente la dada por el Congreso, sino también toda norma de rango equivalente, lo que equivale a incluir los decretos legislativos, los decretos supremos, las ordenanzas municipales y las ordenanzas regionales, sobre los tributos y las materias que les compete.

<sup>4</sup> En tal sentido se pronuncia la Recomendación 5 de la Resolución aprobada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en 1996, en la ciudad de Montevideo, recaída en el Tema 2 “Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria”.

<sup>1</sup> Catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú

puramente declarativo, por cuanto lo que da lugar al nacimiento de dicha obligación es el acaecimiento en la realidad de un hecho que queda subsumido en la hipótesis de incidencia tributaria prevista por la ley<sup>5</sup>.

Queda claro, además, que el acto de determinación tiene naturaleza administrativa y no jurisdiccional y que la determinación, como institución del Derecho Tributario Formal, está subordinada al Derecho Tributario Material, no teniendo otra finalidad que buscar el cumplimiento de la obligación tributaria en los términos en que ésta ha sido concebida y regulada por el Derecho Tributario Material.

Compartimos, además, la posición de la doctrina latinoamericana, según la cual *“el acto de determinación o liquidación tiene naturaleza administrativa y no jurisdiccional y efectos declarativos y no constitutivos”*<sup>6</sup>.

## 2. Determinación sobre base cierta

El numeral 1 del artículo 63 del Código Tributario, al referirse a la determinación sobre base cierta señala que ella es la que toma en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma<sup>7</sup>. Nótese que la

mencionada disposición legal no restringe la determinación sobre base cierta a los elementos existentes con los que cuenta el contribuyente o el responsable, permitiendo por lo tanto que tales elementos puedan también ser proporcionados por terceros — es decir, por quienes no tienen la condición de contribuyentes o de responsables respecto del tributo materia de la determinación—.

Inclusive, por lo tanto, es posible que a pesar de la ausencia de elementos existentes en poder del contribuyente o del responsable, pueda la Administración determinar la obligación sobre base cierta recurriendo de manera exclusiva a elementos que proporcionen únicamente terceros.

Lo que se requiere es que esos elementos, sea que estén en poder de contribuyentes y responsables, o en poder de terceros, o en poder de ambos, permitan “conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma”.

La referencia a “elementos existentes” no solamente incluye libros, registros, documentos, sino también información que verbalmente proporcione el contribuyente y el responsable o el tercero y, en general, cualquier medio de prueba.

En principio, el objetivo de la determinación es no solamente establecer la existencia de la obligación tributaria sino su exacta cuantía, en función de lo que está expresamente previsto en la ley. Es por esa razón que la Administración Tributaria está obligada a determinar sobre base cierta, en la medida claro está que existan los elementos que permitan tal cosa. Sólo en la hipótesis de inexistencia parcial o total de

medios de prueba —la documentación, la contabilidad, cualquier otro tipo de información— de que puede valerse la Administración para realizar su labor de fiscalización y para determinar la obligación, a diferencia del uso de presunciones que constituyen medios de prueba indirectos a través de los cuales se cuantifica la obligación tributaria por estimación.

<sup>5</sup> Ello, sin perjuicio de constatar que el acto de determinación puede tener ciertos efectos constitutivos, como por ejemplo dar inicio al cómputo del término prescriptivo dentro del cual la Administración puede cobrar la deuda tributaria, pues tal cobranza no es factible mientras no exista un crédito liquidado y ello sólo ocurre con motivo de la determinación. Crédito que, a su vez, debe ser una expresión cabal tanto de la realidad subsumida en el presupuesto de hecho regulado por la ley como de la aplicación de los demás elementos esenciales del tributo previstos en la ley.

<sup>6</sup> Posición compartida por portugueses y españoles en la Primera Recomendación del literal A) de la Resolución aprobada sobre el Tema 2 Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en la ciudad de Pamplona, España, 1976.

<sup>7</sup> El conocimiento directo alude a los diversos

esos elementos, la Administración tendrá que determinar la obligación, en forma parcial o total, sobre base presunta, pues resulta evidente que la carencia de dichos elementos no puede impedirle actuar para conocer la existencia y cuantía de la obligación y cobrar la deuda.

Por ello, la Recomendación adoptada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en cuanto expresa lo siguiente: *“El principio general es que la actuación de la Administración tendiente a la determinación del tributo debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación, es decir, que la determinación debe efectuarse sobre ‘base cierta’-. Por eso agrega dicha Recomendación: “La determinación sobre ‘base presunta’ sólo procede como excepción, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible”<sup>8</sup>.*

En el mismo orden de ideas, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se aprobó la siguiente Recomendación: *“De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de pruebas conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común”<sup>9</sup>*

### 3. Determinación sobre base presunta

El numeral 2 del artículo 63 del Código Tributario se refiere a la determinación por la Administración Tributaria sobre base presunta, señalando que ella debe efectuarse *en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho*

*generador de la obligación tributaria, permitan establecerla existencia y cuantía de la obligación”*

En su parte inicial el artículo 63 alude a que, durante el periodo de prescripción, la Administración puede determinar la obligación tributaria “considerando las bases siguientes”, refiriéndose a continuación en los numerales 1 y 2, respectivamente, a la determinación sobre base cierta y a la determinación sobre base presunta. Empero, como ya lo hemos dicho, ello de ninguna manera puede significar que, de inicio, siendo así que está en condiciones de conocer de modo cierto y directo la existencia y magnitud de la obligación, la Administración pueda optar por determinar la obligación sobre base presunta.

En la determinación sobre base presunta, sin embargo, la existencia y cuantía de la obligación deben quedar establecidas *“en mérito a los hechos y circunstancias”* que guarden *“una relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria”*, como lo precisa el numeral 2 del artículo 63 del Código Tributario. Estas expresiones reafirman la subordinación de la determinación al Derecho Tributario Material o Sustantivo.

Por ello, la actuación de la Administración en la determinación sobre base presunta y los procedimientos y normas que regulan este tipo de determinación deben respetar escrupulosamente los principios jurídicos de la tributación consagrados a nivel constitucional.

En primer lugar, tiene que respetarse el principio de legalidad. Esto supone que los supuestos que habilitan a determinar sobre base presunta y los procedimientos y normas que regulan la determinación sobre base presunta estén contenidos en la ley y que hayan sido establecidos de manera tal que su aplicación no conduzca a un resultado que se concrete en un crédito que no se ajusta a lo previsto en la norma de Derecho Tributario Material. Supone también que la actuación de la Administración debe estar enteramente reglada y se impida la discrecionalidad.

<sup>8</sup> Recomendación 6 de la Resolución del Tema 2 aprobada en dichas Jornadas.

<sup>9</sup> Recomendación 6 de la Resolución aprobada en dichas Jornadas, celebradas en la ciudad de Bogotá, en 1985, en relación con el Tema 2 “El uso de las presunciones y ficciones en derecho tributario”.

En este contexto la Recomendación 7 de la Resolución recaída en el Tema 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario señala que: *“Es preciso que la ley diferencie y defina claramente:*

*a) Las hipótesis que habilitan a la Administración a prescindir de la determinación sobre ‘base cierta’ y recurrir a la determinación sobre ‘base presunta’ por resultar la primera imposible.*

*b) Las facultades y límites dentro de los cuales la Administración debe efectuar la determinación sobre ‘base presunta’”*

De manera que la Administración no puede establecer tales supuestos y forzosamente deberá actuar dentro de las facultades y límites que la ley le ha concedido al respecto. Dentro de este orden de ideas, tampoco podrá la Administración recurrir a presunciones establecidas por ella, y no por la ley, para determinar la base imponible.

En segundo lugar, ni las normas referidas a la determinación sobre base presunta ni su aplicación por la Administración pueden conducir a resultados que violen el principio de igualdad, alejándose de toda noción de razonabilidad, y por lo tanto, de la realidad económica del contribuyente — es decir, de su capacidad contributiva—. En principio, la ley que regula el tributo debe atender a dicha realidad económica y, en tal sentido, la obligación tributaria determinada sobre base cierta no sería más que el reflejo de lo previsto en dicha ley.

En tercer lugar, asumiendo que la ley que regula el tributo respeta a cabalidad la capacidad contributiva de los contribuyentes, si la determinación sobre base presunta efectuada con arreglo a normas y procedimientos ajustados formalmente al principio de legalidad arrojará resultados que no se condicen con dicha capacidad, rebasando la realidad económica de los contribuyentes afectados por tal determinación, estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad, cuando

menos desde el punto de vista cualitativo, y probablemente también desde el punto de vista cuantitativo.

#### 4. Determinación sobre base mixta

Habida cuenta de que la Administración está obligada a determinar la obligación tributaria sobre base cierta si existen elementos suficientes que de manera directa permitan establecer la existencia y cuantía de dicha obligación, surge como interrogante si la inexistencia parcial de dichos elementos faculta a la Administración a determinar de manera total la obligación sobre base presunta.

La inexistencia parcial de elementos suficientes para determinar la obligación sobre base cierta no excluye que parcialmente ella pueda ser determinada sobre dicha base y que, a su vez, otra parte de la obligación tenga que ser determinada sobre base presunta.

A esto es lo que la doctrina llama “determinación sobre base mixta”. Si bien nuestro Código Tributario no contiene referencia alguna a la determinación sobre base mixta, debe apelarse a ella en caso de inexistencia parcial de los elementos que hubieran permitido la determinación exclusivamente sobre base cierta.

Por poner un ejemplo sencillo, podemos mencionar el caso previsto en el primer párrafo del artículo 66 del Código Tributario, que establece la determinación sobre base presunta: *“Cuando en el registro de ventas o libro de ingresos, dentro de los doce (12) meses comprendidos en el requerimiento, se compruebe omisiones en no menos de cuatro (4) consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (10%) de las ventas o ingresos en esos meses, se incrementará las ventas o ingresos registrados o declarados en los meses restantes, en el porcentaje de omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas”*. Si aplicamos esta norma al caso del Impuesto General a las Ventas, lo que constatamos es que respecto de los cuatro (4) meses consecutivos o no consecutivos en los que se comprobó las



omisiones por un porcentaje igual o mayor al diez por ciento (10%), se efectúa una determinación sobre base cierta. En cambio, respecto de los meses restantes en que se aplica el porcentaje de omisiones constatadas, hay una clara determinación sobre base presunta.

Tratándose de dicho impuesto podría interpretarse, por el hecho de ser un tributo de realización inmediata liquidable mensualmente, que durante el periodo anual fiscalizado los tributos correspondientes a cuatro meses se han determinado íntegramente sobre base cierta, en tanto que los tributos de los ocho meses restantes íntegramente han sido determinados sobre base mixta —y no exclusivamente sobre base presunta-.

Ahora bien, tratándose más bien del Impuesto a la Renta que grava a las empresas domiciliadas, estamos frente a un tributo de periodicidad anual, por lo que la aplicación de la presunción antes comentada permite concluir que al determinar ese único tributo anual ello ha sido hecho parcialmente sobre base cierta y parcialmente sobre base presunta —es decir, se trata de una determinación sobre base mixta-.

Es en ese sentido que la Recomendación 8 de la Resolución referida al TEMA 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se refiere a la determinación sobre base mixta, señalando que: *“En los casos en que resulte imposible para la Administración determinar la obligación tributaria sobre ‘base cierta’, debe recurrirse, en primer término, a la determinación sobre ‘base mixta’, cuyo criterio presupone tomar en consideración y no desechar los documentos o registros contables fidedignos del administrado”*.

### **5. Falta o insuficiencia de la contabilidad**

Un tema de especial importancia es el de establecer si la falta o insuficiencia de contabilidad inevitablemente imposibilita a la Administración Tributaria a determinar la obligación sobre base cierta, facultándola a

hacerlo sobre base presunta.

La Recomendación 9 contenida en la Resolución del TEMA 2 de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario expresa que: *“La falta o insuficiencia de la contabilidad per se no habilitan la determinación del impuesto sobre ‘base presunta’, si el contribuyente puede acreditar, mediante otros elementos de juicio suficientes, la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible”*.

Esta Recomendación debe ser analizada respecto de cada tributo en particular, pues en definitiva la inexistencia de contabilidad no acarrea necesariamente la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda efectuar la determinación sobre base cierta, recurriendo a otros elementos que sean suficientes, pues la mención a *“elementos suficientes”* consiste en autorizar a la Administración a recurrir a diversos medios de prueba. La contabilidad es sólo uno de los medios de prueba para conocer de manera cierta y directa la existencia del hecho generador de la obligación y su dimensión material, pero su inexistencia o insuficiencia no privan a la Administración de conocer la verdad a través de otros elementos —facturas de compras y de ventas, documentos públicos, etc.

Lo que si es cierto es que respecto de determinados tributos —por ejemplo, el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas domiciliadas en el país-, la inexistencia de contabilidad o la contabilidad insuficiente pueden complicar, y hasta hacer imposible, una determinación sobre base cierta. Pero, en cambio —y a manera de ejemplo- los contribuyentes que en el ejercicio gravable anterior, o en el curso del ejercicio, hubieran percibido rentas brutas de segunda categoría que excedan 20 unidades impositivas tributarias, así como los contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría, sólo deben llevar un libro de ingresos y gastos<sup>10</sup>, por lo que en este caso la inexistencia de este libro puede ser

<sup>10</sup> Artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta

claramente suplida con otros elementos que permitan determinar la obligación sobre base cierta. En consecuencia, la inexistencia de esta contabilidad “incipiente” a que están obligados tales contribuyentes, o su insuficiencia, no debería constituir necesariamente un supuesto habilitante para que la Administración determine la obligación tributaria —el Impuesto a la Renta de tales contribuyentes-, sobre base presunta.

Cabe aquí señalar, sin embargo, que entre los supuestos habilitantes para que la Administración determine la obligación sobre base presunta, el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario incluye la no presentación y/o exhibición por el deudor tributario requerido para ello en forma expresa por la Administración, de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias. Mas aún, es supuesto habilitante para determinar sobre base presunta el que, contando el deudor tributario con los libros, registros y documentos requeridos, no los presente o exhiba dentro del plazo señalado por dicha Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

En nuestra opinión, dicho numeral 3 debe ser interpretado bajo un criterio de razonabilidad. Si por la vía de la existencia de otros elementos la Administración puede conocer de manera cierta y directa la existencia del hecho generador y la cuantía de la obligación tributaria, no tiene que recurrir a la determinación sobre base presunta. Por el contrario, tiene que determinar la obligación sobre base cierta.

#### **6. Actos motivados**

Todos los actos de la Administración, incluyendo claro está aquellos mediante los cuales la obligación es determinada sobre base cierta, o sobre base mixta, o sobre base presunta, deben estar debidamente motivados, así como tienen que fundamentar la procedencia del procedimiento excepcional utilizado cuando la determinación es sobre base presunta y

probar en este último caso los hechos que constituyen el soporte de las presunciones.

En tal sentido concordamos con el pronunciamiento contenido en las Recomendaciones 10 y 13 de la Resolución del TEMA 2 aprobada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

La Recomendación 10, según la cual: *“Con el fin de asegurar el derecho a la defensa de los administrados, los actos de determinación, tanto los efectuados sobre ‘base cierta’ como sobre ‘base presunta’ o sobre ‘base mixta’, deben formularse debidamente motivados, siendo por lo tanto requisito fundamental para su validez que éstos precisen claramente todos los aspectos relativos al hecho gravado y a la obligación tributaria.*

La Recomendación 13, a su vez, expresa: *“Siempre que la Administración determine la obligación tributaria sobre ‘base presunta’ deberá fundamentar la procedencia de dicho procedimiento excepcional, así como probar los hechos que constituyen el soporte de las presunciones”.*

#### **7. Supuestos habilitantes de la determinación sobre base presunta**

Hemos señalado anteriormente que los criterios para determinar la obligación sobre base presunta tienen que estar establecidos en la ley, en sujeción al principio de legalidad recogido en la Constitución Política vigente. Pero de otro lado, también es importante que aún cuando no sea posible que la Administración Tributaria determine la obligación sobre base cierta y deba recurrir a la determinación sobre base presunta, para que no se produzca una violación a los principios de igualdad y de no confiscatoriedad y no se atente contra la real capacidad contributiva del contribuyente afectado con este tipo de determinación, debe él estar en la posibilidad de probar en contrario y, por lo tanto, de demostrar que el monto de la obligación que se ha determinado no se condice con su realidad económica.



En tal sentido, la Recomendación 11 de la Resolución que respecto del TEMA 2 se aprobó en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario manifiesta que:

*“Los criterios para la determinación de la obligación tributaria sobre ‘base presunta’ deben ser establecidos siempre por ley”, agregando que: “No resulta admisible al efecto la utilización de presunciones legales absolutas o de ficciones legales”.*

A continuación, la Recomendación 12 de la misma Resolución establece en un primer párrafo que: *“La aplicación de las hipótesis legales que habiliten a la Administración a prescindir de la determinación sobre ‘base cierta’, y las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre ‘base presunta’ o sobre ‘base mixta’, deben quedar sujetas a la prueba en contrario”.*

En torno a la prueba en contrario, la Recomendación 13 de la misma Resolución señala que ella: *“(…) no debe tener limitaciones, debiendo darse al administrado la posibilidad de impugnar los resultados de la determinación practicada sobre ‘base presunta’ o sobre ‘base mixta’ probando, ya sea la realidad de los hechos para fijar la obligación tributaria sobre ‘base cierta’, o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto”.*

Ahora bien, el artículo 64 del Código Tributario en quince (15) numerales desarrolla todos los supuestos que de producirse permiten la determinación sobre base presunta por parte de la Administración Tributaria, remitiéndose el último numeral a otras normas tributarias, distintas al Código Tributario, que prevean otros supuestos. Un análisis detenido de dichos supuestos no puede permitir una interpretación literal, pues ello llevaría a conceder a la Administración Tributaria un gran margen de discrecionalidad que en esta materia le está vedado. La Administración tiene que actuar con un

amplio criterio de razonabilidad para decidir si se produce o no el supuesto habilitante y si, por lo tanto, corresponde determinar la obligación sobre base presunta.

Podemos mencionar un solo ejemplo al respecto. Uno de los supuestos que habilitan a la Administración para determinar la obligación sobre base presunta está previsto en el numeral 6 del artículo 64 del Código Tributario y consiste en que la Administración detecte el no otorgamiento de comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de ley.

Refirámonos solamente a la parte final del numeral 6, a los efectos de preguntarnos en qué medida el único hecho de que los comprobantes de pago por ventas o ingresos hayan sido otorgados sin determinados requisitos de ley —que como sabemos son muy numerosos— impide determinar sobre base cierta y es causal para determinar sobre base presunta. Aquí es donde a nuestro juicio la Administración Tributaria debe actuar con un criterio de razonabilidad, para que, con arreglo a ello, pueda válidamente concluir que el incumplimiento de tales requisitos le impide determinar sobre base cierta y a obliga a determinar sobre base mixta o sobre base presunta.

Otro ejemplo. El numeral 4 del artículo 64 establece que es supuesto habilitante para determinar la obligación sobre base presunta el ocultamiento de activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos falsos. ¿Qué nivel o monto de ocultamiento debe obligar a una determinación sobre base presunta? Si se está por debajo de ese nivel o monto de ocultamiento ¿la determinación no debería hacerse totalmente sobre base cierta, incluyendo el monto de ocultamiento que ha sido probado? Desde un punto de vista puramente teórico, si bastara cualquier nivel o monto de ocultamiento para que la determinación sea sobre base presunta, consideramos que ello constituiría una exageración reprochable, porque en tal caso se podría llegar al extremo de que un

porcentaje infinitamente insignificante de ventas omitidas, por poner un ejemplo, lleve a tal tipo de determinación respecto, inclusive, de periodos anteriores y posteriores a aquél en que se incurrió en el ocultamiento, generando estimaciones que pueden estar muy alejadas de la realidad económica del contribuyente. La Administración tiene que interpretar el texto del citado numeral 4 aplicando un criterio de razonabilidad para que su decisión no resulte arbitraria<sup>11</sup>.

De otro lado, en contra de la Recomendación 11 citada, nuestro Código Tributario no permite sino probar en contrario de los supuestos esgrimidos por la Administración para determinar sobre base presunta. Así, por ejemplo, si la Administración invoca el ocultamiento de rentas como habilitante para determinar sobre base presunta, el contribuyente tiene el derecho de demostrar que no ha habido tal ocultamiento y por lo tanto la determinación debe hacerse sobre base cierta. Empero, si no es posible probar la inexistencia del supuesto habilitante para determinar sobre base presunta, la Administración establecerá la base imponible aplicando cualquiera de las presunciones establecidas en trece (13) numerales por el artículo 65 del Código Tributario —el último de los cuales se remite a presunciones establecidas por leyes especiales, como ocurre en la Ley del Impuesto a la Renta—, pues conforme a la parte final del artículo 64 de dicho texto legal no cabe probar en contra del resultado a que se llegue en virtud de la presunción aplicada. Y esto puede llevar también en muchos casos a que la cuantía de a

obligación resulte sumamente desproporcionada en relación con la realidad económica y la verdadera capacidad contributiva del contribuyente afectado, violándose así el principio de legalidad —si se llega a determinar un crédito cuyo monto no se condice con lo que lo que señala la ley tributaria material—, o eventualmente los principios de igualdad y de no confiscatoriedad.

En otras palabras, el contribuyente puede quedar obligado a pagar un tributo mayor del que realmente le corresponde, impidiéndosele demostrar que su realidad económica rechaza la cuantía de la obligación tributaria determinada sobre base presunta.

Nótese que en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, según las Recomendaciones 12 y 13 ya mencionadas, no solamente se pone de manifiesto la doctrina latinoamericana sobre el particular al establecer no solamente que las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre base presunta deben quedar sujetas a la prueba en contrario, sino que, además, no cabe imponer limitaciones a dichas pruebas.

Resulta trascendente en especial el que, con arreglo a la Recomendación 13, por la vía de la prueba en contrario el contribuyente esté en capacidad de demostrar, entre otros supuestos, que las presunciones aplicadas resultan inadecuadas a su caso concreto, excediendo su capacidad contributiva y obligándolo a pagar un monto mayor del que según la ley que regula el tributo tendría que desembolsar.

## **8. Uso de presunciones legales y de ficciones**

Es bueno aquí recoger algunos aspectos que en materia del uso de presunciones legales y de ficciones fueron objeto de las Recomendaciones 1, 2, 4 y 7 adoptadas en la Resolución referida al Tema 3 de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Tales aspectos son básicamente los siguientes:

<sup>11</sup> Lo razonable es lo arreglado, justo, conforme a razón, según el Diccionario de la Lengua Española editado por la Real Academia Española. Lo discrecional es lo que se hace libre y prudencialmente, y también la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas, según dicho Diccionario. También, de acuerdo al citado Diccionario la arbitrariedad consiste en el acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho. Frente a textos cuya literalidad resulta objetable, la Administración Tributaria debe interpretarlos de acuerdo a lo que sea razonable y justo.

obligado a dar solución a los problemas que le corresponden, y a asumir y no ignorar en cualquiera de sus aspectos las responsabilidades que le competen, de forma tal que la potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones nunca puede constituir un sustitutivo ni un relevo de dichas obligaciones. Por eso mismo, la determinación sobre base presunta es un recurso excepcional y absolutamente subsidiario al que la Administración debe recurrir para establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

En segundo lugar, que las ficciones y las presunciones legales son técnicas legislativas usadas con carácter general en el derecho, y por lo tanto también son legítimas en el derecho tributario. La legitimidad proviene, entre otras razones, de las dificultades que pueden existir para obtener pruebas directas, de la proliferación de comportamientos evasivos y de la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.

En tercer lugar, el legislador sólo puede hacer uso de las ficciones o de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, excepcionalmente o con carácter subsidiario, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales. Ya hemos aludido a estos principios—principio de legalidad, de igualdad y de no confiscatoriedad, involucrando estos dos últimos el concepto de capacidad contributiva—, en resguardo principalmente de la seguridad jurídica que es indispensable en todo Estado de derecho.

En cuarto lugar, el reconocimiento de que las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible deben admitir prueba en contrario, al igual que lo establece la Recomendación 12 adoptada en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, y que, además, no se deberán requerir pruebas imposibles a aquellos a quienes se desplace las cargas de

las mismas<sup>12</sup> debiendo la Administración Tributaria probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción<sup>13</sup>.

## 9. Funciones que cumplen las ficciones

Brevemente queremos referirnos aquí al contenido de las Conclusiones Primera a Cuarta de la Resolución que se aprobó en las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario, celebradas en Río de Janeiro en 1968, respecto del Tema 1 denominado “Las ficciones en el Derecho Tributario”.

En primer lugar se destacan las principales funciones que puede cumplir una ficción en el derecho tributario, las que básicamente son: i) tipificación de los elementos sustanciales del supuesto de hecho; ii) represión del fraude a la ley tributaria; iii) aplicación de principios de equidad; iv) simplificación de la gestión tributaria; y, v) concesión de beneficios fiscales.

En segundo lugar, que cuando una ficción afecte los elementos de la relación jurídico tributaria debe respetar siempre los principios superiores de la imposición y en especial los de reserva de ley y de capacidad contributiva.

En tercer lugar, se recomienda establecer únicamente ficciones en aquellos casos en que no sea posible utilizar otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador.

Finalmente, en cuarto lugar, se recomienda suprimir las ficciones existentes que no se ajusten a lo anteriormente señalado.

---

<sup>12</sup> Como se ha visto, las presunciones no deberían ser absolutas (juris et de jure) sino siempre relativas (juris tantum). Sabido es que en virtud de una presunción relativa la carga de la prueba se desplaza a la persona que es objeto de la aplicación de la presunción.

<sup>13</sup> Lo que permite la aplicación de una presunción es la existencia y comprobación previas de un hecho, del cual se infiere una consecuencia relacionada con tal hecho, justamente aplicando la presunción.

## 10. Fin legítimo del Estado en materia tributaria

De todo lo anteriormente expuesto resulta que el único fin legítimo del Estado en materia tributaria es, como lo señala la Resolución aprobada en las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas, “(...) *la efectiva y correcta aplicación de las normas a los hechos previstas en ellas*”<sup>14</sup>

Es en tal sentido que la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración debe asegurar que el monto de la obligación tributaria que se pretende cobrar es el que realmente corresponde de acuerdo con lo que establece la ley tributaria de Derecho Material. En tal sentido, el punto 3 del literal A) de la dicha Resolución señala que: *“El acto definitivo debe ajustarse a la realidad prevista en la ley como presupuesto de la obligación. En consecuencia, para su adopción y revisión en vía administrativa, de oficio o a petición de parte, deberán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho”*.

## 11. Acumulación de presunciones

Si se ha incurrido en algún supuesto habilitante para que la Administración determine la obligación sobre base presunta, ésta hará uso de las presunciones que resulten aplicables, establecidas en el artículo 65 del Código Tributario. Sin embargo, cuando resulte en principio aplicable más de una presunción, la resolución de determinación que emita y notifique la Administración Tributaria debe tomar en cuenta sólo una de dichas presunciones. La presunción que debe ser escogida es la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo, conforme lo establece el artículo 73 del Código Tributario.

## 12. Medios de Valuación

El artículo 74 del Código Tributario le permite a la Administración Tributaria utilizar cualquier medio de valuación, salvo

que alguna norma establezca formas específicas, para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible.

Ejemplos de normas específicas son las normas sobre valor de mercado y de precios de transferencia, más allá de que los contribuyentes pudieran probar de manera fehaciente que los precios pactados por una venta o por un servicio resultan distintos.

### EL ROL DE LOS TRIBUNALES FISCALES EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Dr. Ignacio Josué Buitrago<sup>15</sup>

#### I. Una breve reflexión sobre el concepto de seguridad jurídica

1. Un reciente sondeo de opinión en la República Argentina ubica al valor “seguridad jurídica” como el más importante condicionante en el momento de adoptar decisiones económicas; incluso, por encima de otros factores tales como la crisis económica global y la estabilidad política<sup>16</sup>.

Creo que esa percepción podría universalizarse, más allá de las lógicas diferencias de grado en las distintas sociedades. Me animo a decirlo pues creo que el desarrollo económico encuentra en la inversión uno de sus pilares fundamentales en tanto que, a la vez, las inversiones se encuentran supeditadas a un contexto en donde se asegure no solo rentabilidad sino también seguridad jurídica. Esta cualidad es la que los agentes económicos evalúan prudentemente al decidir.

<sup>14</sup> Considerando 2 de la Resolución aprobada con respecto al Tema II

<sup>15</sup> Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa

<sup>16</sup> Diario La Nación del 14/4/09

Ahora bien, ¿en que consiste aquélla?. Ardua tarea es precisarla, pero es indudable que implica la eliminación de la incertidumbre en el obrar estatal, la certeza del derecho, su previsibilidad, el conocimiento de las consecuencias jurídicas de asumir una determinada conducta y la interdicción de la arbitrariedad<sup>17</sup>.

Como se observa, el principio es emanación de la idea de justicia y exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida. Al ser ello así, tanto las autoridades como los sujetos pasivos en particular han de tomar en consideración los intereses legítimos de la otra parte y no pueden, con su propia conducta, sobre la que la otra parte ha depositado su confianza, actuar contradictoriamente<sup>18</sup>. Constituye una consecuencia inmediata de la estabilidad y la previsibilidad del sistema jurídico, o sea, de la certeza del derecho.

Por tal motivo, el Profesor José O. Casás ha sostenido que el principio de seguridad jurídica adquiere plenitud en el ejercicio de la potestad normativa, con el cumplimiento estricto de recaudos tales como: la vigencia institucional plena; la realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; la reserva de la ley y una mínima flexibilidad de la misma; la irretroactividad de las normas; el sometimiento a la regla de jerarquía normativa; y la estabilidad, transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos, entre otros conceptos<sup>19</sup>.

El Tribunal Fiscal de la Nación lo ha identificado también como el de previsibilidad del ordenamiento jurídico, como idea de la previsión objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Véase Geraldo Ataliba “República y constitución”

<sup>18</sup> Heinrich Wilhelm Kruse. Derecho Tributario, Ed. De Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pág. 144 y ss.

<sup>19</sup> Seguridad Jurídica y tributación, Revista jurídica de Bs. As., 2001.

<sup>20</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” “Cerro Vanguardia” del 18/8/04. No obstante lo expuesto, ha aclarado que la regla no se infringe

2. A lo expuesto quisiera compartir la atinada reflexión de Agustín Torres, cuando advierte que el problema de la certidumbre en el derecho se hace particularmente visible en el momento de la aplicación de las normas. Es que la seguridad jurídica — concebida del modo como lo hemos expuesto—, debe integrarse con la “...posibilidad amplia, concreta y efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. En este segundo sentido se hermana al concepto del debido proceso...”<sup>21</sup>

En la misma dirección Ataliba afirmaba que un verdadero estado de derecho es aquel en donde el Estado no sólo se somete a la ley sino que también se subordina a la justicia.

Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Tal como expresa el art. 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica.) “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

---

cuando el legislador lleva a cabo modificaciones en las normas legales ni dicho principio ampara la necesidad de preservar en forma indefinida un determinado régimen jurídico; bien que la posibilidad de eliminar tratamientos de excepción o modificar el status normativo no debe entenderse como absoluta. Y aunque se pueda admitir el reordenamiento del interés público alterando las normas tributarias, esta libertad tiene en la seguridad jurídica algunas limitaciones, especialmente en lo relativo a aquellas situaciones cuyo presupuesto prevea efectos ligados a actuaciones de los particulares que deben conservarse o extenderse durante un período prolongado de tiempo.

<sup>21</sup> Torres, Agustín “Un esquema para el desarrollo del Tribunal Fiscal en la década que iniciamos”. Trabajo publicado en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales” Buenos Aires, 2000, pág.67.



contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter”.

Pues bien, en lo que aquí interesa, cabe recordar el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>22</sup>, que al interpretar el Pacto dice: “a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 se aplica también a esas órdenes y por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

Dicho en otras palabras, si tener derecho es poder exigir su respeto a través de un Tribunal, un sistema que dificulta o impide el acceso a la justicia, denigra una de las libertades fundamentales de todo ser humano.

De ahí que los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia. Bien entendido que ésta es únicamente la que se brinda y se asegura con tribunales independientes e imparciales.

3. Si proyectamos el alcance de la seguridad jurídica al campo tributario, la rigurosidad de su respeto es, si se quiere, de una importancia superlativa.

Con suma precisión lo ha advertido Casás<sup>23</sup>, cuando señala que es en materia tributaria donde el Estado se ve más propenso en efectuar bruscas alteraciones al sistema vigente “lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar decisiones de inversión previa estimación de costos y beneficios- pues todo ello, de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas...”

Ya lo decía siglos atrás Adam Smith<sup>24</sup> cuando al formular los cuatro cánones impositivos, anotaba respecto de la “certidumbre” que el impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, siendo la falta de ella fuente de eventuales abusos.

Huelga señalar que es unánime la adhesión al principio por parte de la doctrina, la jurisprudencia y en distintos foros internacionales<sup>25</sup>.

Quisiéramos agregar que la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>26</sup> prescribe en su art. 10 que “*Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal*”.

## II. La Jurisdicción administrativa

1. Los organismos administrativos dotados de jurisdicción fueron concebidos para hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración. Constituyen la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos.

Sería vano efectuar un exhaustivo análisis histórico sobre el origen de la llamada justicia administrativa, pues lo cierto es que su consolidación es consecuencia de un dilatado proceso que ha ido decantando sus principios y sus diversas estructuras. Como lo señalaba el Presidente de la sección honoraria del Consejo de Estado Francés, Jean-Francois Théry<sup>27</sup> la institución de la

<sup>22</sup> “Aguirre Roca y otros Vs. Perú” del 31/1/01

<sup>23</sup> Op. cit. En nota 4, pág. 364

<sup>24</sup> “Investigación sobre la naturaleza y causas de las riquezas de las naciones” Libro quinto

<sup>25</sup> Nos remitimos a la profusa y exhaustiva enumeración del Dr. Oswaldo Casás. Op. cit. En nota 5 pág. 363/375

<sup>26</sup> Del 10/12/48

<sup>27</sup> ‘El futuro de la jurisdicción administrativa en Francia y en el Mundo’ disertación en el marco de la celebración del 70 Aniversario de la ley de

jurisdicción administrativa (que ciertamente tuvo su cuna en Francia) hoy se ha extendido en Europa, Medio Oriente, África, Asia, y principalmente, en América Latina.

Pero si entiendo relevante delimitar- porque ello es denominador común en las distintas legislaciones- los conceptos de “función jurisdiccional” y “función cuasi-jurisdiccional”.

Mayer<sup>28</sup> enseñaba que la función jurisdiccional podía ser ejercida tanto por los jueces del Poder Judicial como por funcionarios de la Administración. Pero con la importante diferencia que la justicia administrativa era solo la desarrollada por una magistratura independiente dentro de un procedimiento reglado por la ley.

Podemos de tal modo afirmar que no puede equipararse la función jurisdiccional, atribuida a un órgano de la administración independiente y separado de la administración activa (que ejerce facultades idénticas a la de los jueces del Poder Judicial), que la encargada a un órgano incorporado dentro de la estructura de la misma administración, que si bien resuelve controversias declarando el derecho, no lo hace con la independencia que define lo estrictamente jurisdiccional. En este último caso, hablaremos de función ‘cuasi-jurisdiccional’; en el primero, de “función jurisdiccional administrativa”.

2. La necesidad de instaurar tribunales especializados en materia tributaria se patentiza a poco que se analice la complejidad del fenómeno tributario. Repárese que su fuente creadora (la norma jurídica tributaria) participa de la misma estructura de una norma jurídica; que el hecho generador de la obligación tributaria (el hecho imponible es un hecho económico de trascendencia jurídica) y que los métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible muestran

convergencia de institutos jurídicos y económicos.

Por consiguiente, para la comprensión integradora de la ley y su proyección para la resolución de un litigio concreto, es necesario que el intérprete conjugue en su razonamiento las disciplinas que lo comprenden – la jurídica y la económica-, y se encuentren compenetrados de los métodos contables, normas comerciales, industriales, cambiarias, etc., lo que impone una alta capacitación jurídica y técnica<sup>29</sup>.

### III. El rol de los Tribunales Fiscales en la administración de justicia tributaria.

#### III. 1. Los Tribunales Fiscales y el control de legitimidad de los actos de la administración fiscal.

1. El poder tributario del Estado configura uno de los atributos que le son inherentes como tal, y le faculta a imponer de modo unilateral (a través de los órganos instituidos por la Constitución) prestaciones patrimoniales coactivas, en virtud de su poder de imperio.

La ‘potestad tributaria aplicativa’ es también propia de la Administración y, como bien lo señalaba Sainz de Bujanda, implica un conjunto de facultades para determinar la obligación correspondiente, fiscalizar y verificar el cabal cumplimiento de los deberes fiscales y aplicar sanciones<sup>30</sup>.

La ley, al asociar el nacimiento y la cuantía de la deuda impositiva a la circunstancia de que se produzca una determinada situación de hecho, no puede más que de un modo abstracto enunciar los presupuestos del tributo y los criterios para su cuantificación.

justicia fiscal, Jornadas celebradas en México en el mes de agosto de 2006.

<sup>28</sup> Mayer Otto “Derecho Administrativo Alemán”, Desalma, Bs. As. 1982, tº 1 pág. 227

<sup>29</sup> Al referirse a la actuación de organismos administrativos dotados de jurisdicción, la jurisprudencia ha encontrado debida justificación, entre otros motivos, cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos debido a su experiencia técnica.

<sup>30</sup> Sistema de Derecho Financiero”, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, Vol. II, pág. 157

Por tanto, las legislaciones deben prever mecanismos que permitan establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria.

En general, las distintas legislaciones han adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la ‘autodeterminación’, es decir la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas. Y por tanto, dicho sistema debe ir unido a la atribución de amplias facultades de contralor al organismo fiscal, de modo tal de establecer en su caso posteriores mecanismos alternativos de determinación.

Como se observa, la definición de Valdés Costa es precisa: el mismo sujeto creador de la obligación, que se yergue como acreedor, es quien controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le son debidas y el que “juzga” en primer lugar si el obligado ha satisfecho el mandato legal aplicando incluso, de ser conducente, las correspondientes sanciones.

De tal modo, los procedimientos de determinación de oficio de la obligación tributaria conferidos bajo ciertas condiciones a la administración fiscal, se erigen como una manifestación de una función ‘cuasi-jurisdiccional’, ya que la persona encargada de tramitarlo y, a la postre, resolverlo, es “juez” y parte al mismo tiempo.

Idénticas consideraciones caben efectuar con relación al procedimiento del sumario, instituido como paso inexcusable para la aplicación de sanciones por parte del organismo fiscal que es el que incrimina, tramita y juzga a través de sus funcionarios.

Dice Tarsitano<sup>31</sup> “... más allá de la buena o mala voluntad de los hombres y de las naturales resistencias que la burocracia engendra, el adecuado resguardo de los derechos hacia necesario un contralor

jurisdiccional en el que la suerte de los recursos no quedara liberada a la voluntad de quien en realidad los había originado”.

En ese marco, la actuación de los tribunales fiscales como control de legitimidad de los actos de la administración tributaria se exhibe como decisiva, pues constituyen una alternativa para discutir ante un tribunal especializado, imparcial e independiente determinados actos de la administración fiscal, no subordinándolos a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones.

### **III.1.1. El Tribunal Fiscal de la República Argentina.**

1. El organismo fue creado por ley 15.265 (Boletín Oficial del 27/1/1960) y comenzó a funcionar el 28 de abril de 1960, inspirado en la Tax Court estadounidense y, fundamentalmente, en el Tribunal Fiscal de la Federación de México (1936), sin olvidar la clara influencia de las conclusiones elaboradas en las Primeras Jornadas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo —Uruguay- en el año 1956, y en las Segundas Jornadas realizadas en México en el año 1958.

A partir de allí la Argentina se inscribió dentro de la corriente mundial que propiciaba la creación de organismos jurisdiccionales dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, que por su especialización aseguraran tanto la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración, como también resguardar los legítimos intereses de ésta.

Es así como a ley 11.683 de procedimiento tributario prevé los siguientes recursos: a) recurso de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos, por un importe superior

<sup>31</sup> El Tribunal Fiscal de la Nación” Errepar, Doctrina Tributaria V pág. 100

a \$ 2.500 o \$ 7.500<sup>32</sup>, respectivamente; b) recurso de apelación contra las resoluciones de la dicho organismo que impongan multas superiores a \$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto; c) recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante el ente recaudador y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$ 2500, d) recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración fiscal, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81 (repetición de tributos y accesorios) y e) recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183 (por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Administración Federal de Ingreso Públicos). Asimismo, en materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por el Fisco Nacional como también de los recursos a que ellos den lugar.

2. No hay duda que el Tribunal Fiscal de la Nación satisface la previsión contenida en el Pacto de San José de Costa Rica -en Argentina de jerarquía constitucional, de acuerdo con el art. 75 inc. 22 de su Carta Magna-, relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial en materia fiscal.

La Corte Suprema de Justicia Argentina al referirse a la validez constitucional de

organismos administrativos dotados de jurisdicción, ha dicho que ellos, siempre y cuando hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente, sustituyen, restringen la jurisdicción que la Constitución Nacional le atribuye a la justicia ordinaria. Y ha enfatizado, recordando antigua jurisprudencia, que ello se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos.

Tales requisitos son satisfechos por el Tribunal Fiscal.

En efecto. Advertida ya su fuente legal (ley 15265) aquella independencia e imparcialidad se patentiza:

2.1. En primer lugar, por el rango jerárquico de los magistrados que lo integran, asimilados en cuanto a sus retribuciones y régimen previsional al de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal y al asegurárseles la estabilidad en sus cargos (ésta enumera de forma taxativa causales de remoción y regula el procedimiento necesario para efectivizarla) Entiendo que ello garantiza su independencia, al quedar al margen de eventuales presiones por parte del Poder Ejecutivo.

2.2. Por otra parte, es dable destacar la alta capacitación jurídica y técnica del organismo, la que se origina en el criterio de selección de sus jueces, que transita a través de un riguroso concurso de antecedentes.

Por lo demás, en el ámbito de su competencia impositiva, su integración interdisciplinaria -en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas-, es un rasgo de vital importancia.

<sup>32</sup> En los primeros días del mes de mayo de 2009, la cotización actual del dólar es de \$3,73 pesos argentinos

2.3. No menos relevante es señalar las características de su procedimiento, que implica la obtención de la verdad material de los hechos y un amplio ejercicio del derecho de ser oído y probar. El art. 164 de la ley 11.683 compele al Tribunal a impulsar de oficio el procedimiento, para lo cual le confiere amplias facultades a fin de establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Como lo sostuviera años atrás, dicho régimen responde a las características de un proceso “inquisitivo atenuado” -bien que con prevalencia del oficioso- en donde el Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos y, en general, por el relevante papel que ese plexo normativo le acuerda como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones<sup>33</sup>.

Es de resaltar además que en la legislación argentina si bien es admisible que el juzgador efectúe un nuevo examen de los hechos, dicho reexamen no puede traducirse en la determinación de una suma mayor (si menor) a la pretendida por el organismo recaudador. El marco de la decisión está contenido en el acto administrativo<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> Vid. Buitrago y Calvo. La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación, D.F., V XLVII, pág. 282

<sup>34</sup> Una solución distinta es la que consagra el art. 127 del Código Tributario de Perú: El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuidos. En caso de incrementar el monto del reparo reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicara el incremento al impugnante a fin de que formule sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos, el deudor tributario tendrá un plazo de 30 días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes (,,) Por

Y en la línea de la verdad material, es necesario compatibilizar dicho principio con el tratamiento del “onus probandi” o carga de la prueba. Como lo ha dicho la doctrina procesalista<sup>35</sup> “... no debe olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones...”

Por tanto, creemos que el ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto<sup>36</sup>.

Ello es así porque de suyo el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo, mediante la cual le incumbe estrictamente a la administración la descripción en forma concreta del aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de la medida, la indicación del sujeto responsable y, también, la liquidación e intimación del impuesto resultante. En consecuencia, en la medida que el Fisco haya sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, la cuestión fáctica queda desplazada a quien la controvierte, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos.

---

medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones

<sup>35</sup> Conf. Devis Echandía. Teoría General de la Prueba Judicial, VI, pág. 34

<sup>36</sup> Conf. También T.F.N, Sala “B”, “Rainoldi, S.A., 30/8/83



2.4. El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado, bien que con la limitación señalada en el párrafo precedente.

Concordantemente con ello, el espíritu de la ley es permitir un amplio debate y permitir un adecuado elenco probatorio. Ello equivale a decir que el juez debe propender a favorecer la producción de prueba, bien que con límites. En primer lugar, que la prueba sea “pertinente”, es decir, que se refiera a hechos articulados y controvertidos por las partes; por otro lado, debe ser admisible, en el sentido que tiene que estar autorizada por la ley; además, los medios propuestos no deben ser improcedentes, superfluos o meramente dilatorios, cuya valoración le incumbe al instructor y dependerá de cada caso en particular.

El segundo párrafo del art. 174 de la ley tiende a coadyuvar al logro de la finalidad expuesta, al disponer que el instructor deberá prestar su asistencia para allanar los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración.

Ahora bien, no podemos dejar de señalar nuestra posición adversa a la limitación al ofrecimiento de prueba introducida por la ley 25.239 que ha agregado al texto originario del artículo una excepción al derecho de ofrecerla: salvo en materia de sanciones, y sin perjuicio de las facultades instructorias que se atribuyen al Tribunal, aquella que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva (con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa), no puede ofrecerse en sede de dicho Tribunal.

Sostengo la inconstitucionalidad de la reforma a la luz del art. 18 de la Carta

Magna (que asegura el derecho de la defensa en juicio) y del art. 8° numeral 1 del Pacto de San José de Costa Rica que consagra el “derecho a la jurisdicción”, al estipular que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal. Es que la misma ley está abriendo la posibilidad de que el contribuyente no cuente con un eficaz e idóneo acceso a un tribunal independiente e imparcial, a través de este arbitrario mecanismo de limitación de la prueba<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Similar concepción recepta el Código Tributario peruano. “ARTICULO 141.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS.

No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

“Artículo 148.- MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147.”

2.5. En otro orden de ideas, cabe advertir que la creación del Tribunal implicó, décadas antes del Pacto de San José de Costa Rica, la inaplicabilidad del anacrónico principio del ‘*solve et repete*’, al dotar de efecto suspensivo al recurso de apelación en punto a los conceptos y montos en litigio<sup>38</sup>.

2.6. El organismo tiene a su vez la potestad de anular actos de la administración, a través de la resolución de la correspondiente excepción de previo y especial pronunciamiento (art. 171, inc. h) de la ley 11.683<sup>39</sup> potestad que incluso ha sido ejercida aun de oficio<sup>40</sup>.

2.7. Por último, cabe señalar que las decisiones del Tribunal son susceptibles de revisión judicial posterior (la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo), satisfaciendo así el control judicial que exigen los precedentes de la Corte Suprema de Justicia.

---

<sup>38</sup> El art. 167 de la ley 11.683 dispone expresamente que la interposición del recurso ‘no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada.’

En la legislación argentina esta regla se mantiene en materia de seguridad social

<sup>39</sup> Abarca vicios atinentes al procedimiento de formación del acto (vgr, ausencia de vista previa en el procedimiento de determinación de oficio) “Sei Ingeniería” Sala “D” - 14/3/95 “Yoma SA” Sala “B” — 22/8/97; a sus fundamentos (vgr, arbitrariedad), a la forma (vgr, falta de firma) y a su notificación.

<sup>40</sup> Ha dicho el Tribunal que la ineficiencia intrínseca del acto (por no ser la consecuencia lógica de un procedimiento regular), dada la custodia del orden jurídico que a los órganos jurisdiccionales como a este Tribunal le es atribuida al efecto, puede y debe ser producida de oficio, precisamente, porque siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración. Por dicho motivo, no es válido compeler a que este organismo jurisdiccional convalide — por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho” Sala “A” “Tiba s/ apelación”, del 7/11/2001

3. Respecto del ejercicio de facultades de verificación y fiscalización, el Tribunal ha tenido una actividad descollante.

Ha dicho en un fallo ejemplificador: no obstante que dicha norma concede amplios poderes para verificar en cualquier momento el cumplimiento que los obligados y responsables den a las leyes y sus reglamentaciones, la misma debe conciliarse con otros principios jurídicos que las limiten, pues si bien es lógico y razonable conferir determinadas atribuciones al organismo fiscal para que lleve adelante las tareas fiscalizadoras que le son inherentes, éstas deben examinarse buscando su equilibrio con los derechos y garantías amparados por nuestra Carta Magna, como la de intimidad, la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, el de ejercer toda industria lícita, entre otras. Dichas facultades han sido expresamente previstas en los arts. 35 y 36 de la ley 11683, debiéndose tener presente que las mismas deben armonizarse constitucionalmente siendo entonces preciso que el ente fiscal observe —en oportunidad de su ejercicio— una conducta razonable y respetuosa de las disposiciones procedimentales que hacen a la seguridad jurídica<sup>41</sup>.

Dicho criterio le ha permitido coordinar, de acuerdo con las peculiaridades de cada caso, el ejercicio de las tareas de verificación con garantías constitucionales.

Del mismo modo, es muy clara la jurisprudencia del Tribunal en el sentido que en la concepción de la ley 11.683, la determinación de gravámenes por parte del Fisco Nacional debe entenderse como un instrumento idóneo para hacer frente a las circunstancias expuestas, de manera tal, que la verificación se compatibilice con la realidad operativa del sujeto pasivo de la relación tributaria. En otras palabras, que a través de él se debe perseguir el cumplimiento estricto de la norma jurídica tributaria, toda vez que la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de la ley y no más allá. Por tal razón, debe procurarse la

---

<sup>41</sup> Sala “A” “Stenico, Gustavo Alejandro” del 30/2/05

obtención de la verdad material, para una precisa subsunción de los hechos tributariamente relevantes en la hipótesis legal<sup>42</sup>.

Digamos, por último, que en punto a actos que aplican sanciones el Tribunal, partiendo de la premisa que no hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y las penales, ha concluido que en la materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho<sup>43</sup>.

#### IV. Los Tribunales Fiscales y el control de constitucionalidad de las normas

Una cuestión que nos preocupa es la que refiere a si los tribunales fiscales administrativos, precisamente por su ubicación dentro del poder administrador, pueden efectuar un control de leyes y decretos reglamentarios vinculados con principios y garantías “tributario constitucionales” (aquellos provenientes de la materia tributaria que adquieren jerarquía constitucional implícita o explícita) o bien “constitucionales tributarios” (de cuño constitucional que se manifiestan también con los aspectos que rigen la imposición)<sup>44</sup>.

Controvertida tal posibilidad a nivel doctrinario y jurisprudencial, lo cierto es que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa “Aguirre Roca y otros vs. Perú” (fallo del 31 de enero de 2001)<sup>45</sup> sienta principios que obligan a un replanteo del tema y un nuevo análisis.

<sup>42</sup> Sala “A” “Marymar SA” 3/9/99

<sup>43</sup> Apache SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” 29/5/00

<sup>44</sup> Para un estudio comparativo del tema en la legislación argentina y peruana, véase el trabajo del autor en conjunto con Dra. Lourdes Chau “Los tribunales fiscales administrativos y el control de leyes y decretos del Poder Ejecutivo. Los casos de Perú y Argentina”. Revista Derecho Fiscal, 2009-1, pág. 5. Ed. Abeledo Perrot

<sup>45</sup> Op. cit. En nota 7

En lo que aquí interesa, dicho fallo al interpretar el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, dice en su numeral 71: “de conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en un Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos” esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana”.

Por consiguiente, a fin de preservar la doble instancia judicial (asignándole a este término — judicial- los alcances atribuidos por el considerando 71 de la aludida sentencia) la jurisdicción de los tribunales fiscales administrativos (obviamente, que reúnan los caracteres de independientes e imparciales) debe ser plena, por lo que no puede excluirse de su jurisdicción el conocimiento de cuestiones constitucionales<sup>46</sup>

Este criterio no ha sido sin embargo, el seguido por el máximo tribunal de la República Argentina que ha dicho que cualesquiera que sean las facultades que corresponde al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte declarar la inconstitucionalidad de éstas.

<sup>46</sup> En su aplicación a la legislación argentina y en relación a la restricción jurisdiccional que el art. 185 de la ley 11.683 le ha impuesto al Tribunal Fiscal de la Nación, Corti considera que ha quedado implícitamente derogada. Corti, Arístides HM. Doble instancia judicial ordinaria en las materias tributaria y penal tributaria, “Impuestos/2006”, tomo LXIV-B: 2871).

Ello así porque semejante tesis importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar las normas dictadas por el órgano legislativo y admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede” ((Fallos 269:243).

Dicha regla se encuentra recogida en el art. 185 de la ley 11683, que dispone: La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal ha considerado que aun cuando el fundamento del recurso radique sólo en la inconstitucionalidad de una norma legal, ello no excluye su competencia para entender la cuestión, aunque no podrá revocar el acto sustentándose en tal inconstitucionalidad.

#### **V. Los Tribunales Fiscales en el contexto internacional**

La Asociación Internacional de Altas Jurisdicciones Administrativas, la Asociación de los Países de la Comunidad Europea y la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y/o Administrativa (AIT.) son manifestaciones del fenómeno global de la justicia administrativa, hoy en franco e incontenible desarrollo.

La consolidación de ésta en el contexto mundial ha hecho necesario, paulatinamente, la conformación de entes cuyo objetivo central sea nuclear a todos los cuerpos jurisdiccionales de competencia en la materia, de modo de establecer un permanente intercambio de información sobre su organización, funcionamiento y criterios jurídicos; ello, en la seguridad de lograr un enriquecimiento y profundización de la problemática de su incumbencia.

Quisiera referirme, por encontrarme directamente vinculado con ella, a la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal y/o Administrativa (AIT.)<sup>47</sup>

La creación de dicha Asociación tuvo como origen la rica experiencia recogida desde 1967 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.).

El 21 de agosto de 1996, en la ciudad de San Juan del Río, Querétaro (México), se reunieron nueve presidentes de los Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, representantes de México, Argentina, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Perú y Uruguay, a efecto de constituir la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AIT.).

Me permito transcribir algunos de los puntos más salientes de su acta fundacional

1.- Constitución: La “Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa” está formada por los tribunales especializados que, con cualquier denominación, tengan a su cargo dirimir a nivel nacional, federal o distrital las controversias generadas por actos dictados en el ejercicio de las funciones fiscales y administrativas del Estado.

2.- Objeto: El propósito esencial de esta Asociación es propiciar el desarrollo de la justicia fiscal y administrativa, a través del intercambio de ideas y experiencias sobre los temas sometidos a los distintos órganos jurisdiccionales que forman la Asociación o que se refieran a su estructura, integración, administración y procedimientos, para lo cual se realizará principalmente las siguientes actividades

a) Organizar congresos, conferencias, seminarios y demás reuniones que permitan el intercambio de ideas y experiencias en impartir la justicia.

---

<sup>47</sup> En la Asamblea llevada a cabo en Portugal en el año 2008 se me ha conferido el honor de ser su Presidente.

b) Estimular la cooperación con el propósito de mejorar la justicia fiscal y administrativa, propiciando el intercambio de sus respectivas publicaciones y organizando un centro de documentación puesto a disposición de sus miembros.

c) Fomentar la investigación y realización de estudios acerca de la justicia fiscal y administrativa, así como su publicación.

d) Propiciar el contacto entre los integrantes de los tribunales que sean miembros de la Asociación.

d) Colaborar con otras organizaciones, en especial con la Asociación Internacional de Altas Jurisdicciones Administrativas.

Dicho Estatuto fue aprobado en Asamblea del año 1996.

Actualmente, la Asociación se encuentra conformada por once Presidentes de los Tribunales Fiscales y Administrativos de Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, México, Perú, Portugal, Uruguay y la República Dominicana. Con seguridad, Bolivia se integrará en la próxima Asamblea a realizarse en Buenos Aires, ya que al momento reviste la calidad de invitada

A partir de su creación, se han llevado a cabo siete encuentros (México, Argentina, España, Uruguay, Brasil, nuevamente México y Portugal) cuyas ponencias, debates y conclusiones se han volcado en una rica bibliografía.

**VI. Los Tribunales Fiscales y los desafíos del futuro**

Los tribunales fiscales no escapan a los retos insoslayables que la justicia debe afrontar en el porvenir, a la par de las responsabilidades y expectativas que la

sociedad deposita en su actuación.

Recientes eventos internacionales han recogido las experiencias del ejercicio de la jurisdicción administrativa en los diversos

países<sup>48</sup>, y propiciado cursos de acción para su desarrollo eficiente.

Ciertamente, muchos de los desafíos son comunes, ya que responden a similares causas.

Con la prevención de que las mejores propuestas son las que mejor se adecuan a la idiosincrasia de cada país, formularé las siguientes reflexiones:

1. Hoy por hoy, ningún organismo puede quedar rezagado en punto a los adelantos tecnológicos, a riesgo de ser ineficiente.

Adecuados sistemas informáticos generan eficiencia, y aportan mayor desagregación de la información de las diversas unidades de un Tribunal.

Al mismo tiempo, dichos sistemas favorecerán especialmente a los litigantes, quienes podrán obtener la información relevante de sus causas sin la necesidad de confrontarla en sede del organismo.

Considero importante agregar que el sistema debe constituir un mecanismo de comunicación idóneo a fin de lograr que la doctrina del Tribunal sea conocida y su aporte, como organismo especializado en la materia tributaria, pueda coadyuvar al mejoramiento del régimen en general.

2. Acompañar el creciente y geométrico aumento de causas (fenómeno común a todos los países) con una estructura de magistrados y personal acorde.

La creación de nuevas sedes o salas es, en muchos casos, imprescindible.

Si bien dicho incremento es signo inequívoco de la confianza de la sociedad en la prestación del servicio de justicia que prestan los tribunales

<sup>48</sup>Para interiorizarse de tal problemática, resultan de lectura obligatoria los trabajos recopilados en la obra Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los 70 años de la ley de Justicia Fiscal” México, 2006.



- fiscales, afectan la celeridad del pronunciamiento y el dictado de la sentencia. Enfrentar tal cuestión es más imperioso aún en aquellas legislaciones en que se ha derogado la regla del “solve et repete” al asignarse efecto suspensivo al recurso respecto de a intimación de pago.
3. Deben instituirse procedimientos que, salvaguardando la más amplia posibilidad de debate, pueda reducir lo más posible el tiempo de instrucción.
  4. Sostener la capacitación, especialización y perfeccionamiento de los cuadros existentes, a través de planes integrales de educación, dentro y fuera del organismo. Los cursos de formación permanente no solo mejoran la eficacia en el desempeño del puesto sino logran —como consecuencia del crecimiento intelectual— un más acendrado sentido de pertenencia hacia la Institución.
  5. Lograr autonomía presupuestaria y financiera suficiente es un paso necesario para el fortalecimiento de las instituciones, ya que permitirá una mejor distribución de recursos propios conforme a los distintos requerimientos del organismo, sin atarlo a decisiones burocráticas de otras dependencias del Estado.

En Argentina, por ejemplo, las actuaciones ante el Tribunal Fiscal se encuentran alcanzadas por el pago de una tasa que como tal retribuye el servicio de justicia que se presta.

Empero ello, lo recaudado ingresa íntegramente a Rentas Generales.

Los tribunales argentinos han admitido la constitucionalidad de este tipo de tributos.

Empero, cabría preguntarse la legitimidad de la disposición legal en punto al destino de los fondos, ya que estaría contradiciendo el fundamento

mismo de la tasa<sup>49</sup>.

6. Propender una creciente integración con tribunales de idénticas características, de manera de profundizar el desarrollo de la justicia administrativa a nivel mundial.

#### LA INTERRELACIÓN ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Dr. Rafael Vergara Sandoval <sup>50</sup>

La relación tributaria en su aspecto dinámico y operativo, en su funcionamiento normal, implica necesariamente la intervención de la Administración, y por ende, la implementación de un *procedimiento administrativo*<sup>51</sup>.

En el derecho tributario esta circunstancia ha dado lugar a posturas que enfatizan el aspecto operativo o procedimental del fenómeno tributario y que sostienen que la concepción de la relación jurídica tributaria debe ser sustituida por la concepción del *procedimiento* en el cual se realiza, a través de múltiples actos de la Administración y de los particulares, la potestad tributaria del Estado o de otras entidades públicas<sup>52</sup>.

<sup>49</sup> En sentido contrario el Tribunal Constitucional Peruano ha establecido como criterio en la Sentencia EXP. N.~ N 03741-2004.AA de 14 de noviembre de 2005, recaída en el caso Salazar Yarleque — Municipalidad Distrital de Surquillo que Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.

<sup>50</sup> Autoridad General de Impugnación Tributaria Interina.

<sup>51</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, págs. 14-429.

<sup>52</sup> María José Rodríguez, *El acto administrativo tributario, con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 2004, pág. 45.

La construcción dogmática del derecho tributario italiano en torno al concepto *función tributaria* propuesta por Alessi, es definida como la función dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios por el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones, *siempre teniendo en cuenta que la función tributaria viene a encuadrarse dentro de la función administrativa*, que se caracteriza por su complementariedad respecto de la primacía de la función normativa<sup>53</sup>.

La escuela clásica alemana, especialmente Otto Mayer, sin desconocer la existencia de una norma material que da origen a la obligación tributaria, analiza esencialmente el *fenómeno tributario* desde la serie de *actos procedimentales* realizados por los órganos administrativos con la finalidad de cumplir el mandato conferido por la norma<sup>54</sup>.

En este sentido, se puede afirmar que las doctrinas que resaltan la importancia de las nociones de *procedimiento* y *función*, guardan armonía y afinidad con la *concepción administrativista* del derecho tributario, según la cual, el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad de percepción de los tributos, determina los casos en que corresponde al Estado una pretensión, y a un particular una obligación tributaria, y establece la manera cómo la Administración Pública debe actuar para cumplir su actividad en este campo, siendo en consecuencia parte del derecho administrativo<sup>55</sup>.

Es así que el ordenamiento tributario está esencialmente encuadrado dentro del denominado Derecho Público, con toda la relatividad con que hay que aceptar la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado. Esta adscripción al ordenamiento público es especialmente intensa en lo que se refiere a los *procedimientos* a través de los cuales se aplican las normas tributarias<sup>56</sup>. A estos procedimientos deberían aplicarse no sólo como derecho supletorio; sino, de manera directa e inmediata, las normas del Derecho Administrativo materializadas en la Ley del Procedimiento Administrativo, cuya interrelación con el derecho tributario esbozaremos desde la realidad boliviana plasmada en el Código Tributario, en los *procedimientos* de gestión tributaria, de impugnación tributaria y de ilícitos tributarios.

## II. En etapa de Gestión Tributaria.

El Título II del Código Tributario boliviano, referido a la *Gestión y Aplicación de los Tributos*, en el Capítulo II, sobre los *Procedimientos Tributarios*, artículo 74, con el *nomen iuris* de principios, normas principales y supletorias, dispone que:

Los *procedimientos tributarios* se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria.

1. Los *procedimientos tributarios administrativos* se sujetarán a los principios de Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

<sup>53</sup> Ver Juan J. Nieto Montero, *En tomo al concepto de gestión tributada*, Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, Buenos Aires, N° 4, págs. 954 y 955.

<sup>54</sup> Ezio Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 42-43.

<sup>55</sup> El derecho administrativo trata de la actividad concreta del Estado para conseguir sus finalidades (actividad administrativa) y del conjunto de normas jurídicas que disciplinan esa actividad concreta y las relaciones entre la Administración, en sentido subjetivo, y los particulares

<sup>56</sup> Juan Martín Queralt y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2005, págs. 158-159.

2. Los *procesos tributarios jurisdiccionales* se sujetarán a los principios de Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.

En este entendido, debemos aclarar que se entiende por principios jurídicos los criterios rectores de una relación jurídica, que representan los valores materiales básicos de un ordenamiento normativo, pues hacen a la definición de la persona humana y su necesidad de vivir en sociedad. Usualmente, se les asigna no sólo una finalidad supletoria e integradora del ordenamiento jurídico; porque, sería erróneo reducirlos a criterios para llenar lagunas o “remendar la descosida trama de las leyes” en acertada expresión de De Castro y Bravo, citado por el profesor García Belsunce. Más bien poseen la virtud de dar sentido a las normas y exigir su concreción; es decir, lo que se conoce como la función “informativa” del ordenamiento jurídico positivo. Por ello, sobre estos principios, es necesario enfatizar su alcance y contenido.

En primer lugar, debe quedar claro que los *procedimientos tributarios* se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, esto es, a los principios propios del Derecho Tributario. En este propósito, por una parte, debemos distinguir los principios que constituyen objeto del estudio del Derecho Constitucional Tributario, cuya finalidad es la de regular la potestad o soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitando su contenido y alcances en la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. En este contexto, además de los principios universalmente reconocidos, como los formales de legalidad o reserva de ley y los materiales de capacidad contributiva o económica, igualdad, generalidad, proporcionalidad, progresividad y no confiscatoriedad, plasmados en el artículo 323 de la nueva Constitución Política del Estado, donde,

además se añaden los principios de transparencia, de control, de sencillez administrativa y de capacidad recaudatoria, para los que se hace necesaria la correspondiente construcción filosófico-jurídica, dada su singularidad y novedad en el ámbito tributario.

En segundo lugar, debe quedar meridianamente claro que los *procedimientos tributarios administrativos* se interrelacionan de manera directa con el Derecho Administrativo, al sujetarse a sus principios por imperio del propio Código Tributario boliviano. No olvidemos que el *procedimiento administrativo* adquiere su particular fisonomía a través de los principios que lo informan; estos constituyen el punto de partida<sup>57</sup>, fundamento u origen de posteriores normas, interpretaciones jurídicas y soluciones a que el operador jurídico arrije como lógico corolario del Estado Social y Democrático de Derecho.

En este sentido, el Derecho Tributario boliviano en etapa de gestión tributaria se informa de manera directa por los principios del Derecho Administrativo plasmados en el artículo 4 de la ley 2431, del Procedimiento Administrativo que son los siguientes:

a) principio fundamental; b) principio de autotutela; c) principio de sometimiento pleno a la ley; d) principio de verdad material; e) principio de buena fe; f) principio de imparcialidad; g) principio de legalidad y presunción de legitimidad; h) principio de jerarquía normativa; i) principio de control judicial; j) principio de eficacia; k) principio de economía, simplicidad y celeridad; l) principio de informalismo; m) principio de publicidad; n) principio de impulso de oficio; o) principio de gratuidad; p) principio de proporcionalidad.

<sup>57</sup> Aristóteles, *Metafísica*, Lib. V, c. 1, cit. Por Juan C. Cassagne, *Los principios generales del derecho en el derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988, pág.29.

En tercer lugar, es importante resaltar que a falta de disposición expresa en materia tributaria, en etapa de gestión tributaria se aplicarán *supletoriamente* las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa como el reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo; lo que significa que como derecho supletorio en caso de vacío legal se puede aplicar supletoriamente tanto a la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo como el Decreto Supremo 27113, Reglamento de la LPA.

### III. En Impugnación Tributaria o Revisión de Actos Tributarios de carácter particular.

La reforma tributaria boliviana del año 2003, que tuvo como premisa reinsertar un órgano especializado en materia de impugnación tributaria, creó en el Título III de la Ley 2492 o Código Tributario (en adelante CTB), la Superintendencia Tributaria ahora denominada a partir del 1 de abril de 2009, **Autoridad de Impugnación Tributaria** (AIT), como parte del Poder Ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, y órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con *jurisdicción* en todo el territorio nacional.

En consecuencia puede verse que la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene como objetivo garantizar en doble instancia justicia tributaria especializada, mediante el conocimiento y resolución de los recursos de alzada (en primera instancia) y del recurso jerárquico (en segunda y última instancia), que se interpongan contra los actos definitivos de carácter particular de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales). Con lo que Bolivia se adscribe nuevamente a la corriente mundial que propicia la creación de órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria dentro de la órbita del Poder Ejecutivo, como una doble garantía, para el correcto pago de tributos por el sujeto pasivo y para una percepción

legítima de tributos por la Administración Tributaria.

Con un funcionamiento *jurisdiccional* de más de cinco años, la Autoridad de Impugnación Tributaria ha garantizado que se recuperen los valores inherentes a la justicia tributaria especializada, independiente e imparcial que se perdieron con el anterior sistema, por ello, resaltamos de manera específica las particularidades del servicio de esta entidad.

En primer lugar la *justicia pronta y oportuna* que brinda la Autoridad de Impugnación Tributaria con el cumplimiento de los plazos procesales establecidos en la Ley; no obstante el incremento de la carga procesal en más del ochocientos cincuenta por ciento desde su creación.

En segundo lugar, debemos poner énfasis en la *justicia gratuita* como un imperativo de un mandato constitucional de acceso a la justicia, debido a que la Autoridad de Impugnación Tributaria no exige el pago de timbres, valores o formularios como ocurre en la justicia ordinaria e inclusive en la justicia constitucional.

En tercer lugar, debe ponderarse la *justicia material de la meramente formal u ordinaria* que permite a la Autoridad de Impugnación Tributaria el establecimiento de la verdad material de los hechos para tutelar legítimos derechos de las partes.

En cuarto lugar, es importante celebrar que la Autoridad de Impugnación Tributaria construye y garantiza *justicia especializada* en materia tributaria con el apoyo de profesionales técnico-jurídicos especialistas en tributos de dominio nacional, departamental, municipal y universitario.

Con estos antecedentes, se puede afirmar que en los últimos años en Bolivia se está construyendo un nuevo derecho tributario, en el cual el rol de la Autoridad de Impugnación Tributaria es fundamental en la etapa de impugnación tributaria o revisión de actos de la administración tributaria para garantizar justicia *tributaria*

*especializada, independiente e imparcial para vivir bien*, en beneficio de los ciudadanos y en consecuencia del Estado mismo.

Ahora bien, con referencia a la interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, en etapa de impugnación tributaria, se debe precisar que la Ley 3092, de 13 de julio de 2005, incorporó al Código Tributario Boliviano el Título V, bajo el Título de *Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico*, donde cabe resaltar los artículos 200 y 201, como pasaremos a estudiar a continuación:

Artículo 200. (Principios).- Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes:

1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que la respectiva Autoridad de Impugnación Tributaria, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.

2. Principio de oralidad. Para garantizar la intermediación, transparencia e idoneidad, las Autoridades de Impugnación Tributaria podrán sustanciar los recursos mediante la realización de Audiencias Públicas conforme a los procedimientos establecidos en el presente Título.

El artículo 200 de la Ley 3092, de 7 de julio de 2005, que incorporó el Título V del Código Tributario bajo el nombre de *“Procedimiento para el conocimiento y*

*resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, APLICABLES ANTE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA”*, dispone que los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el artículo 4 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), de 23 de abril de 2002, al principio de oficialidad o de impulso de oficio, que busca preservar la verdad material sobre los hechos y el principio de oralidad que propende a la intermediación en los recursos administrativos. Como se puede ver, la disposición citada hace una directa y expresa remisión al artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que describe los principios generales a los que debe sujetarse la actividad administrativa. Sin embargo, estos principios no estaban contemplados en el Código Tributario Boliviano cuando entró en vigencia, esto es, el 4 de noviembre de 2003.

Con el objeto de concretar el alcance y efectos de dicha modificación, corresponde efectuar el análisis y conclusión que a continuación se señalan:

Antes de la vigencia de la Ley 3092, publicada el 13 de julio de 2005, conforme a la salvedad contemplada en el artículo 3

de la Ley de Procedimiento Administrativo, que dice: *La presente Ley se aplica a todos los actos de la Administración Pública, salvo excepción contenida en Ley expresa* y la concordancia de la citada disposición con el numeral 1, artículo 74, de la Ley 2492 (CTB), establece que: *Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa*; asimismo la aclaración contemplada en la Disposición Adicional Primera del DS 27113 (Reglamento de la LPA), podemos concluir que la aplicación de los principios de Derecho Administrativo, en materia tributaria, tenía carácter supletorio, esto implica que únicamente en el caso de vacío normativo se podía acudir a los mismos; pero, no de forma directa, dado que estaba garantizada la aplicación preferente de la norma tributaria, por ser especial y posterior a la vigencia de la Ley de



Procedimiento Administrativo, en caso de existir contraposición entre ambas normas.

A partir de la vigencia del artículo 200 del Código Tributario, referido a Principios, opera un cambio en la aplicación de los principios propios de la actividad administrativa, en virtud de que dicha norma hace una remisión directa a la aplicación de los principios administrativos y no así de una aplicación supletoria.

Sin embargo, es necesario aclarar que no existe conflicto normativo entre lo dispuesto por el artículo 74 y el artículo 200 del Código Tributario Boliviano, debido a que éste último, introducido por la Ley 3092 (Titulo V del CTB), delimita la aplicación directa de los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo únicamente en el ámbito de los recursos administrativos de impugnación (Recursos de Alzada y Recurso Jerárquico), por lo que se entiende que en el resto de los Títulos del mismo Código, continúa la aplicación supletoria de dichos principios, como sucede en el campo de la recaudación de los tributos; la organización, funciones, competencias, facultades y procedimientos de los entes recaudadores que realizan las funciones de fiscalización, verificación, percepción y determinación de los tributos, así como la realización de procedimientos administrativos tendientes a la aplicación de sanciones.

En mérito a lo anterior, se puede puntualizar que el efecto de la modificación dispuesta en el artículo 200 de la Ley 3092 (Titulo V del CTB), trasciende únicamente a la parte del Derecho Tributario que se denomina Derecho Tributario Adjetivo o Procesal, específicamente en los procedimientos recursivos, por lo que se mantienen incólumes los principios que hacen a la parte sustantiva o material, a consideración de la naturaleza y fines de la materia; es decir, a la aplicación de los principios generales del Derecho o de cualquiera de sus ramas, buscando siempre que se avengan a los fines del Derecho Tributario.

Artículo 201. (Normas Supletorias).- Los recursos administrativos se sustanciarán y

resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de éste Código y el presente Título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En a (sic) interrelación entre del Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, si bien es cierto que el conocimiento, sustanciación y resolución de recursos de alzada y jerárquico de impugnación se rige directamente por el propio Código Tributario, no es menos cierto que existe la posibilidad de aplicar el derecho supletorio sólo a falta de disposición expresa que por proximidad y afinidad de la materia, la Ley del Procedimiento Administrativo, se entiende en todo aquello que no esté reglado por el mismo Código Tributario.

A manera de ejemplo de la interrelación del Derecho Tributario con el Derecho Administrativo, se puede mencionar el tema de la *reformatio in peius*<sup>58</sup>, sin olvidar que si bien bajo el principio de oficialidad o de impulso de oficio, la finalidad de los recursos administrativos de impugnación es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes; sino que, la respectiva Autoridad de Impugnación Tributaria, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo, sin olvidar que la pretensión ejercitada por el impugnante del contenido del acto administrativo

<sup>58</sup> Locución latina que puede traducirse en castellano como *reformat in peior* o *reformat in perjuicio*; generalmente es utilizada en el ámbito de derecho procesal, tras un recurso de apelación o casación, el tribunal competente para dictar una sentencia o resolución resuelve la causa empeorando los términos en que fue dictada la primera sentencia para el recurrente.

impugnado, lo que delimita la facultad revisora.

Ahora bien, la Autoridad de Impugnación Tributaria puede y debe pronunciarse sobre cualquier cuestión que suscite el acto objeto de impugnación, aun al margen de las pretensiones del recurrente. Lo que no puede hacer es invalidar o modificar actos ajenos al impugnado, salvo en la medida que le sirviesen como antecedente o fundamento.

Sin duda, la cuestión más importante sobre la *reformatio in peius* no se encuentra plasmada en el derecho tributario; sino, en todo caso en el artículo 63, numeral II, de la Ley del Procedimiento Administrativo, que textualmente dispone:

Artículo 63. (Alcance de la Resolución)...  
II. La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso, referido a la resolución más favorable para el recurrente que el acto administrativo de carácter particular que se impugna.

En este sentido, se puede afirmar que en el ámbito del derecho administrativo el concepto sobre su aplicación fue evolucionando hasta el momento actual, en el que se califica a la *reformatio in peius* como una garantía procesal del régimen de los recursos que se muestra encajada entre el principio de congruencia y el inquisitivo o de verdad material.

Con independencia de las razones que abonan la solución afirmativa en virtud del *principio de oficialidad* a que antes hacemos referencia, la propia letra del precepto ofrece un punto de apoyo a dicha solución: no tendría que otorgarse un plazo para alegaciones, previa exposición de las cuestiones que el Tribunal estimase pertinente plantear, si no fuera porque, implícitamente, se está admitiendo la posibilidad de la *reformatio in peius*.

Siguiendo la doctrina favorable a la admisión de la *reformatio in peius* que se manifiesta en sentido de que *se trata de una*

*doctrina cuyo reconocimiento ya no es problemático*<sup>59</sup>, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el Recurso Jerárquico STG-RJ/0744/2007<sup>60</sup>, se pronunció sobre una solicitud del contribuyente sobre una resolución de alzada que habría obrado en perjuicio del recurrente y en desconocimiento de la *reformatio in peius*.

También, a manera de ejemplo, debemos precisar que la Autoridad General de Impugnación Tributaria dicta resolución en Recurso Jerárquico dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes a la conclusión del periodo de prueba, prorrogable por una sola vez por igual término. Las resoluciones deberán sustentarse en hechos, antecedentes y el derecho aplicable que las justifique en forma escrita y que contenga su fundamentación, lugar y fecha de emisión, firma del Superintendente Tributario General y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y que le causaron agravios en instancia del recurso de alzada.

Las resoluciones de recursos jerárquicos de conformidad al artículo 212 del Código Tributario, pueden ser de tres clases: 1) Revocatorias; 2) Confirmatorias; y 3) Anulatorias. Las resoluciones *revocatorias* son pronunciamientos en el fondo de las cuestiones planteadas; pueden ser de dos formas: a) revocatoria total, cuando se declara nula y sin valor legal toda la resolución del recurso de alzada con efecto en el acto administrativo tributario de carácter particular; o b) revocatoria parcial, cuando se declara nula y sin valor legal una parte de la resolución del recurso de alzada, también con efecto en el acto administrativo tributario particular, que alcanza solamente a los puntos

<sup>59</sup> Romani Biescas, *Procedimiento Económico administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 149. Benítez de Lugo, *Efectos de las reclamaciones económico-administrativas*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, número 159, 1982, págs. 946 y sgtes.

<sup>60</sup> El texto completo se puede ver en la página web [www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo) en el link Resoluciones de Recursos Jerárquicos.

expresamente revocados, no afectando el resto de los puntos contenidos la resolución de alzada impugnada; en esta parte se interrelaciona con el artículo 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, debido a que son nulos de pleno derecho en los siguientes casos: a) Los que hubieren sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de materia o de territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubieren sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley.

Las resoluciones *confirmatorias* son aquellas en las que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no ha evidenciado lesión a derechos del sujeto pasivo y los agravios invocados carecen de fundamento técnico-jurídico tributario. Y por último, las resoluciones *anulatorias*, que son pronunciamiento en la forma, retrotraen el procedimiento con reposición hasta el vicio más antiguo, con el objeto de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria o la Administración Tributaria regularice el procedimiento sobre los vicios formales invocados, sin que pueda existir pronunciamiento en el fondo, lo que se interrelaciona con el artículo 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo cuando el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

**IV. Los recursos de revocatoria y jerárquico del Procedimiento Administrativo no son aplicables en materia tributaria.**

De conformidad con el Título III de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (CTB), específicamente el art. 131, los únicos “recursos admisibles” y por tanto procedentes por ante la Autoridad de Impugnación Tributaria son los *recursos de alzada y jerárquico*. Ese mandato legal concuerda con el art. 195 de la Ley 3092 (Título V del CTB), norma que regula de manera particular el “Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y

jerárquico”.

Asimismo, el artículo 132, segundo párrafo, de la Ley 2492 (CTB) prescribe meridianamente que la Autoridad de Impugnación Tributaria tiene por objeto *conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico* que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

Es más, el *procedimiento* para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y dispuesto en la Ley 3092 (Título V del CTB), especifica con toda claridad en el art. 207, que “No son aplicables en los Recursos de Alzada y Jerárquico, tercerías, excepciones, recusaciones, ni incidente alguno”; por tanto, no es procedente la tramitación de ningún otro recurso que no sean los recursos de alzada o jerárquicos; de lo contrario, se daría lugar a dilaciones indebidas y al margen de la Ley, que obstaculizarían el agotamiento de la vía administrativa.

En consecuencia, la competencia efectiva y legal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, y específicamente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad con los preceptos legales citados anteriormente y de manera particular el art. 139, inc. b), y 144 de la Ley 2492 (CTB) se circunscriben al conocimiento y resolución de los recursos jerárquicos que impugnan resoluciones de recursos de alzada.

En este sentido, el art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB) establece que la resolución administrativa dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria 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; tal disposición legal tributaria guarda concordancia y armonía con los artículos 69 inciso a) y 60 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable en impugnación Tributaria por

mandato del art. 201 de la Ley 3092 (Titulo V del CTB), por lo que debe quedar claramente establecido que contra las resoluciones jerárquicas de la Autoridad General Tributaria solamente corresponde interponer la demanda contencioso-administrativa y no cabe ningún recurso administrativo de revocatoria y, peor aún, jerárquico dispuesto por la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo, por no corresponder en derecho y ser manifiestamente carente de fundamento jurídico, como se ha establecido en la doctrina tributaria nacional por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante AUTO MOTIVADO STG-RJ 0001/2007, de 19 de marzo de 2007.

#### V. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

La jurisprudencia constitucional de control normativo, en la *SC 0090/2006, de 17 de noviembre de 2006*, ha establecido lo siguiente: “Efectivamente, como consecuencia de las SSCC 0009/2004, 0018/2004 y 0076/2004 y la falta de cumplimiento por el órgano legislativo, el sistema de recursos ha quedado estructurado de la siguiente manera:

a) *Vía administrativa*. Recurso de Alzada y Jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria. Agotados esos recursos, de acuerdo con 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 contencioso-administrativa en todos los procesos administrativos.

Efectivamente, la Disposición Transitoria Tercera de esta ley, en su segundo párrafo, determinó que “Los recursos administrativos, cualesquiera que sean 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.

Asimismo, corresponde precisar que la jurisprudencia constitucional en la *SC 0455/20054-R de 28 de abril de 2005* - entre otras-, ha enseñado y definido en la *ratio decidendi* que los recursos de revocatoria y jerárquico de la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA) no son aplicables en materia tributaria, expresando que: *III.5. Respecto a los recursos de revocatoria y jerárquico, previstos en las normas de los arts. 64 y 66 de la LPA, presentados por los recurrentes, impugnando los Autos de 6 y 12 de julio de 2004; se debe señalar que tales medios de impugnación no pueden ser aplicables al procedimiento administrativo tributario por las siguientes consideraciones jurídico legales:*

*1° Las normas previstas por el art. 3 de la LPA, excluyen del ámbito de aplicación de la citada Ley a las excepciones contenidas en ley expresa.*

*2° De su lado, los preceptos del art. 1 del Código Tributario Boliviano estipulan que su ámbito de aplicación incluye el procedimiento que regula el régimen jurídico del sistema tributario boliviano; por ello el Capítulo Segundo del Título II del mencionado Código, establece los procedimientos tributarios, y las normas previstas por el art. 74. 1 determinan que los procedimientos tributarios administrativos se sustanciaran de acuerdo a las normas contenidas en el mismo Código Tributario Boliviano, y sólo a falta de disposición expresa, con carácter supletorio las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo.*

*En esa comprensión, se tiene que respecto a los mecanismos de impugnación de los actos administrativos, el Código Tributario Boliviano, en el precepto del art. 131, establece que los recursos administrativos contra los actos de la administración tributaria son el recurso de alzada y el recurso jerárquico.*

*De acuerdo con lo expuesto precedentemente, no existe falta de*

*disposición expresa respecto a los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios en el Código Tributario Boliviano; por tanto no hay necesidad de la aplicación supletoria de las previsiones normativas de la Ley de Procedimiento Administrativo, mucho menos para emplear los mecanismos de impugnación previstos en esta norma de carácter general, pues ello importaría una duplicidad de instrumentos recursivos de la voluntad de la administración tributaria, lo que obstaculizaría el agotamiento de la vía administrativa, extremo no pretendido por las normas analizadas ni por el legislador; ello desborda también los objetivos tanto del Código Tributario Boliviano, como de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que no puede ser aceptado.*

*En consecuencia, los recursos de revocatoria y jerárquico incoados por los recurrentes, de acuerdo a las previsiones de la Ley de Procedimiento Administrativo, al no estar sustentados legalmente fueron correctamente rechazados.*

De los antecedentes jurisprudenciales expuestos, debe quedar claro que el recurso de revocatoria previsto en los artículos 64 y 65 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ni el recurso jerárquico establecido en los artículos 66 al 68 de la Ley de Procedimiento Administrativo están permitidos en materia de impugnación tributaria y; en consecuencia, no es posible su aplicación supletoria en el conocimiento y resolución de recursos de alzada y jerárquicos establecidos por el Código Tributario (CTB).

## **VI. En Ilícitos Tributarios.**

El Título IV del Código Tributario boliviano, que regula los *Ilícitos Tributarios* en el Capítulo 1, que describe a las *Disposiciones Generales*, señala que constituyen ilícitos tributarios las acciones

u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en delitos y

contravenciones.

Es así que el artículo 149 del Código Tributario, referido a la normativa aplicable, establece lo siguiente:

Artículo 149. (Normativa Aplicable).

I. El *procedimiento* para establecer y sancionar las contribuciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y *subsidiariamente* por la Ley de Procedimientos Administrativos.

II. La investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este Código, por las leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma.

Para nuestro análisis de interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, tenemos que analizar el contenido del primer párrafo del artículo 149 del Código Tributario, en la parte de la aplicación subsidiaria de la Ley del Procedimiento Administrativo, para contravenciones tributarias, -no así para delitos-, en caso de presentarse vacío legal del Título IV del Código Tributario.

En este sentido, el Capítulo VI de la Ley de Procedimiento Administrativo establece el *Procedimiento Sancionador*, donde se establece que las sanciones administrativas que impongan las autoridades competentes, deben estar inspiradas en los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, además de disponerse las etapas del procedimiento sancionador que también se pueden aplicar en materia tributaria.

Por lo expresado, queda claro que la interrelación entre Derecho Tributario y Derecho Administrativo se limita al procedimiento para establecer y sancionar *contravenciones* tributarias, cuando un tercero responsable, un mandatario, representante, dependiente, administrador o encargado, incurra en una contravención



tributaria, donde sus representantes serán responsables de las sanciones que correspondan, previa comprobación; sin perjuicio del derecho de éstos a repetir, en el marco del artículo 158 del Código Tributario.

Finalmente, cabe precisar que las contravenciones tributarias, por aplicación del artículo 160 del Código Tributario, se clasifican en: a) Omisión de inscripción en los registros tributarios; b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; c) Omisión de Pago; d) Contrabando cuando se refiera al último párrafo del artículo 181; e) Incumplimiento de otros deberes formales, y f) Las establecidas en leyes especiales, como las tipificadas en la Ley General de Aduanas.

## VII. Conclusiones.

1. En la etapa de gestión tributaria *los procedimientos tributarios* se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria. Los *procedimientos tributarios administrativos* se sujetan a los principios de Derecho Administrativo, se sustancian y resuelven con arreglo a las normas contenidas en el Código Tributario y a falta de disposición expresa se aplican *supletoriamente* las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

2. En la etapa de Impugnación Tributaria en el conocimiento y resolución de recursos de alzada y jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, se permite la interrelación directa de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA), de 23 de abril de 2002, sin perjuicio de aplicar los principios de oficialidad o de impulso de oficio y de oralidad establecidos en el Código Tributario.

3. En la etapa de impugnación tributaria los recursos de alzada y jerárquico se sustancian y resuelven con arreglo al *procedimiento* establecido en el Código Tributario; sin embargo a falta de disposición expresa, se aplican supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo; por

ejemplo, para casos de la reformatio in peius, nulidad y anulabilidad de resoluciones.

4. En la etapa de impugnación tributaria en la interrelación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo, la doctrina tributaria nacional emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no son aplicables en *procedimientos tributarios* los recursos de revocatoria y jerárquicos previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo.

5. En Ilícitos Tributarios, el *procedimiento* para establecer y sancionar las contribuciones tributarias se rige sólo por las normas del Código Tributario, disposiciones normativas tributarias y *subsidiariamente* por la Ley de Procedimiento Administrativo, referido a los principios generales del procedimiento sancionador y las etapas del procedimiento sancionador.