



### CONTENIDO

La impugnación tributaria en Bolivia y el rol de la Superintendencia Tributaria.

Dr. Rafael Vergara Sandoval

Perspectivas del derecho contencioso administrativo contemporáneo.

Dr. Héctor J. Romero Díaz

Autoridades que establecen jurisprudencia obligatoria.

Lic. Sergio Augusto Boeta Ángeles

### MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

#### **Presidente**

Dr. Ignacio Josué Buitrago  
Presidente del Tribunal Fiscal de la República 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

### EDITORIAL

Con la intención de ser más que un instrumento de comunicación entre los miembros de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, se presenta este Boletín en formato Electrónico fruto del afán de difundir la valiosa información que se genera al interior de nuestra Asociación, esperando que sea de gran utilidad no sólo para los asociados sino también para los juristas nacionales y extranjeros, investigadores, académicos, estudiantes y aquellas personas que se interesen en el acontecer de los órganos jurisdiccionales.

En esta primera edición, tenemos la magnífica oportunidad de dar a conocer la ponencia, elaborada por el Dr. Rafael Vergara Sandoval, Superintendente Tributario General de Bolivia, miembro invitado de esta Asociación, misma que fue expuesta en las Iras. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario.

Por otra parte, nos es grato publicar la ponencia del Dr. Héctor J. Romero Díaz, actual Presidente de la Sección de Asuntos Tributarios y Económicos del Consejo de Estado de Colombia, la cual fue presentada en el Tercer Congreso Nacional e Internacional de Magistrados, celebrado en la Ciudad de México en agosto de 2006.

Asimismo, contamos con la participación de un jurista mexicano, Sergio Augusto Boeta Ángeles, quien analiza de manera concisa el tema de la Jurisprudencia

Finalmente y en ocasión de las festividades, les extiendo mi más sincera felicitación, deseándoles que el 2009 sea para ustedes un año notable en la realización de las más plausibles obras y las más dignas aspiraciones.

Atte.

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

## LA IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA Y EL ROL DE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA EN BOLIVIA.

Dr. Rafael Vergara Sandoval<sup>1</sup>

## I. Introducción

En la reforma tributaria boliviana del año 2003, que tuvo como premisa reinsertar un órgano independiente, imparcial y especializado en materia de impugnación tributaria, se creó en el Título III de la Ley 2492 o Código Tributario (en adelante CTB), la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de hacienda, como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción en todo el territorio nacional.

Es así que la Superintendencia tributaria tiene como objetivo garantizar en doble instancia justicia tributaria especializada, mediante el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada (en primer instancia) y el 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 en 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.

La impugnación tributaria en Bolivia se fortaleció de mejor manera, luego de que el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la Superintendencia Tributaria, de los Recursos de Alzada y jerárquico, además de las competencias del Superintendente Tributario General y de los

Superintendentes Tributarios Regionales. No obstante lo anterior, se patentó el procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria, cuando el Congreso Nacional dictó la Ley 3092, del 15 de julio de 2005, por el que se incorporó el Título V del Código Tributario, garantizando un procedimiento tributario de impugnación resguardando el principio de reserva de ley, la seguridad jurídica y el debido proceso; tanto de los sujetos pasivos, como de la administración tributaria, que ingresan en calidad de partes iguales en este tipo de procedimiento.

Con un funcionamiento *jurisdiccional* de casi cinco años, la Superintendencia Tributaria ha garantizado que se recuperen los valores inherentes a la justicia tributaria especializada, independiente e imparcial que se perdieron con el anterior sistema.

Es así, que debemos resaltar en primer lugar la *justicia pronta y oportuna* que brinda la Superintendencia Tributaria con el cumplimiento de los plazos procesales establecidos en la Ley; no obstante el incremento de la carga procesal en más del ochocientos por ciento desde su creación a la fecha.

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 Superintendencia 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 los Superintendentes Tributarios general y Regionales el establecimiento de la verdad material de los hechos para tutelar legítimos derechos de las partes.

<sup>1</sup> Superintendente Tributario General Interino de Bolivia.

En cuarto lugar, es importante celebrar que la Superintendencia 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 construye un nuevo derecho tributario, donde el rol de la Superintendencia 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.

## II. La Superintendencia Tributaria. Jurisdicción y Competencia

La Superintendencia Tributaria tiene estructura nacional y presencia física en los nueve departamentos de la República, es así que está compuesta orgánicamente por un Superintendente Tributario General con jurisdicción y competencia nacional con sede en la ciudad de La Paz, para conocer y resolver Recursos Jerárquicos; por cuatro Superintendentes Tributarios Regionales con sede en las capitales de departamento de Chuquisaca, La Paz, Cochabamba y Santa Cruz; y cinco Intendentes Departamentales, con asiento en las capitales de los Departamentos de Oruro, Tarija, Potosí, Beni y Pando.

Con el objeto de garantizar el acceso a la justicia tributaria de todos los ciudadanos bolivianos, los Superintendentes Tributarios Regionales tienen jurisdicción y competencia para conocer y resolver Recursos de Alzada en el Departamento en cuya capital tienen sede y en el o los asignados como se detalla a continuación:

- a) El Superintendente Tributario Regional Chuquisaca, además tiene competencia territorial en la Intendencia Departamental de Potosí.

- b) El Superintendente Tributario Regional de La Paz, además tiene competencia territorial en la Intendencia Departamental de Oruro.
- c) El Superintendente Tributario Regional de Cochabamba, además tiene competencia territorial en la Intendencia Departamental de Tarija.
- d) El Superintendente Tributario Regional Santa Cruz, además tiene competencia territorial en las Intendencias Departamentales de Beni y Pando.

En este sentido, debe quedar claro que los Intendentes Departamentales no ejercen labores jurisdiccionales propiamente dichas; sino, funciones técnicas y administrativas que garanticen el uso inmediato de los Recursos de Alzada y Jerárquico, sin facultad para resolverlos, para garantizar acceso a la justicia de los ciudadanos.

También es importante resaltar, que a solicitud justificada del Superintendente Tributario Regional, el Superintendente Tributario General, podrá autorizar el establecimiento de oficinas locales de recepción de los recursos de impugnación tributaria, en las ciudades o localidades donde el volumen de casos lo haga necesario para facilitar el acceso a estos recursos.

Los actos definitivos de alcance particular que se pretendan impugnar mediante el Recurso de Alzada, deben haber sido emitidos por una entidad pública que cumple funciones de Administración Tributaria relativas a cualquier tributo nacional, departamental, municipal o universitario, sea impuesto, tasa, patente municipal o contribución especial, excepto las de seguridad social.

Los **actos impugnables** mediante el Recurso de Alzada son los siguientes:

1) Las resoluciones determinativas; 2) Las resoluciones sancionatorias; 3) Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4) Las resoluciones que exijan restitución de los indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas; 5) Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo; 6) El acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas rectificatorias; 7) Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación; y 9) Todo acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria<sup>2</sup>.

También debemos identificar a los **actos no admisibles** mediante el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria, como ser: 1) Las medidas internas; 2) Preparatorias de decisiones administrativas; 3) Informes; 4) Visitas de cargo; 5) Actuaciones administrativas; 6) Medidas precautorias que se adoptaren a la Ejecución Tributaria; 7) Títulos de Ejecución Tributaria definido en el Art. 108 del Código Tributario; 8) Autos que se dicten a consecuencia de las oposiciones previstas en el párrafo II Art. 109 del Código Tributario, salvo los casos en los que se deniegue la compensación opuesta por el deudor.

Asimismo, debemos precisar que los **actos no impugnables** mediante el Recurso de Alzada, son aquellos que no competen a la Superintendencia Tributaria, referidos a lo siguiente: 1) Control de constitucionalidad; 2) Cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley a la jurisdicción ordinaria; 3) Las cuestiones que, así estén relacionadas con actos de la Administración Tributaria, estén atribuidas por disposición normativa a otras jurisdicciones; 4) Las decisiones sobre cuestiones de competencia entre Administración Tributaria y las jurisdicciones ordinarias y especiales, ni las

relativas a conflictos de atribuciones; y 5) Las impugnaciones de normas administrativas dictadas con carácter general por la Administración Tributaria.

El Recurso Jerárquico solamente es admisible contra la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada. Durante el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico se tiene *efecto suspensivo del acto definitivo* de la Administración Tributaria como única excepción al principio de *presunción de legitimidad*.<sup>3</sup>

Finalmente, debe quedar claro que las Resoluciones dictadas en los Recursos de Alzada y Jerárquico por la Superintendencia Tributaria, como órgano resolutorio de última instancia administrativa, contemplan la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y constituyen decisiones basadas en hechos sometidos al Derecho y en consecuencia no están sujetas a revisión por otros órganos del Poder Ejecutivo, salvo la tutela judicial efectiva mediante la demanda contencioso-administrativa.

### III. Principios procesales y características

El Título V del Código Tributario (CTB), referido al Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria consagra básicamente dos principios propios de la impugnación que son los *principios de oficialidad y el de oralidad*, además de los principios descritos por la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), de

<sup>3</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 2492 (CTB), artículo 65 (Presunción de Legitimidad) Los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece.

No obstante, lo dispuesto, la ejecución de dichos actos se suspenderá únicamente conforme lo prevé este Código en el Capítulo II del Título III.

<sup>2</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Leyes 2492 y 3092, artículos 143 y 4 respectivamente.

donde extraeremos los más importantes y aplicables a la impugnación tributaria.

**a) 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 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 el respectivo, Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso, haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo.<sup>4</sup>

**b) Principio de oralidad.** Para garantizar la inmediación, transparencia e idoneidad, el Código Tributario expresa que los Superintendentes Tributarios podrán sustanciar los recursos mediante la realización de Audiencias Públicas conforme a los procedimientos establecidos en el Código Tributario<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB), artículo 210 (Resolución):

1. Los Superintendentes Tributarios tienen amplia facultad para ordenar cualquier diligencia relacionada con los puntos controvertidos.

Asimismo, con conocimiento de la otra parte, pueden pedir a cualquiera de las partes, sus representantes y testigos la exhibición y presentación de documentos y formularles los cuestionarios que estimen convenientes, siempre en relación a las cuestiones debatidas, dentro o no de la Audiencia Pública a que se refiere el artículo 208 de la Presente Ley.

<sup>5</sup> BOLIVIA, Código Tributario Boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB), artículo 208 (Audiencia Pública)

**c) Principio de gratuidad.** Este principio consagrado en la Constitución<sup>6</sup> y desarrollado legislativamente por el Artículo 4, inc. o) de la Ley del Procedimiento Administrativo, expresa que los particulares sólo estarán obligados a realizar prestaciones personales o patrimoniales a favor de la Administración Pública, cuando la Ley o norma jurídica expresamente lo establezca.

**d) Principio de eficacia.** Consagrado en el Art. 4 inciso j) de la Ley del Procedimiento Administrativo, establece que todo procedimiento administrativo debe lograr su finalidad, evitando dilaciones indebidas (plazos).

**e) Principio de imparcialidad.** Expresado por el Art. 4 inciso f) de la Ley del Procedimiento Administrativo, señala que las autoridades administrativas actuarán en defensa del interés general, evitando todo género de discriminación o diferencia entre los administrados.

#### IV. Procedimiento de los Recursos de Alzada y Jerárquico.

##### IV.1 Recursos de Alzada

Los sujetos pasivos pueden resguardar sus derechos contra los actos de alcance particular emitidos por la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales) interponiendo en primera instancia el Recurso de Alzada ante el Superintendente Tributario Regional a cuya *jurisdicción* está sujeta la autoridad administrativa cuyo acto definitivo es objeto de impugnación. La presentación del Recurso de Alzada debe formalizarse cumpliendo los requisitos de forma y contenido directamente en las oficinas de la

---

<sup>6</sup> BOLIVIA, Constitución Política del Estado (CPE), artículo 116: X. La gratuidad, publicidad, celeridad y probidad en los juicios son condiciones esenciales de la administración de justicia. El Poder Judicial es responsable de proveer defensa legal gratuita a los indigentes, así como los servicios de traducción cuando su lengua materna no sea el castellano.

Superintendencia Tributaria Regional o a través de la Intendencia Departamental competente, en el plazo máximo de veinte (20) días de su legal notificación.

El Recurso de Alzada debe ser presentado por escrito, mediante memorial o carta simple, lo que significa que bajo el principio de informalismo, no se exige el patrocinio de abogado como ocurre en la justicia ordinaria y además no tiene ningún costo por concepto de valores, timbres o formularios en resguardo del principio de gratuidad del acceso a la justicia tributaria; sin embargo, la parte recurrente debe cumplir con los siguientes requisitos de forma y contenido<sup>7</sup>:

*1.- Señalamiento específico del recurso administrativo y de la autoridad ante la que se interpone.* El sujeto pasivo debe precisar que interpone un Recurso de Alzada y dirigirla siempre al Superintendente Tributario Regional, así se interponga mediante el Intendente Departamental, debido a que la autoridad competente para conocer y resolver los Recursos de Alzada es el Superintendente Tributario Regional.

*2.- Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a la Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente.* El sujeto pasivo en caso de ser persona natural, debe consignar su nombre y en caso de ser persona jurídica debe consignar su razón social. En los Recursos de Alzada se permite accionar de manera directa o a través de representantes o apoderados con mandato legal expreso, lo que significa que deben acompañarse al recurso los documentos de constitución, de registros comerciales y tributarios pertinentes en originales o fotocopias legalizadas, así como los testimonios de poder del mandato en representación específica.

<sup>7</sup> BOLIVIA, Código Tributario Boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB), artículo 198 (Forma de interposición de los recursos)

*3.-Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original o fotocopia del documento que contiene dicho acto.* El sujeto pasivo debe indicar el cargo de la autoridad competente de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia o Gobierno Municipal) que dictó el acto definitivo de carácter particular que se impugna, además de acompañar la copia del referido acto para efectos del cómputo de plazos para la admisión, observación o rechazo del Recurso de Alzada.

*4.- Detalle de los montos impugnados por tributo y por período o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria<sup>8</sup> consignados en el acto contra el que se recurre.* A diferencia de los tres anteriores requisitos formales, este es un requisito de fondo, donde desde el punto de vista técnico se deben detallar los montos del tributo determinado con los que no se está de acuerdo, especificando los períodos mensuales, bimensuales, trimestrales, semestrales o anuales o la fecha de materialización del hecho imponible como ocurren en materia aduanera que no se encuentra sujeta a períodos, sino a fechas. En esta parte del Recurso de Alzada el recurrente debe discriminar el Tributo Omitido (TO), las Multas (M), cuando correspondan y los Intereses (r) que se impugnan, debiendo dejar claro si se impugna todo o en parte del acto, ya que se puede impugnar sólo el tributo, o sólo las multas, o sólo los intereses.

*5.- Los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen*

<sup>8</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 2492, artículo 47: (Componentes de la Deuda Tributaria) Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r) de acuerdo a lo siguiente:  
DT (TOx (1+r/360)n+M

*e indicando con precisión lo que se pide.* Ese es otro requisito de contenido o fondo, donde el recurrente debe argumentar los fundamentos de hecho, cuando existan; pero, en esencia el o los fundamentos de derecho que le causan agravios o lesiones a derechos por incorrecta interpretación de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que forman parte del sistema tributario boliviano, fijando con claridad los fundamentos técnico-jurídicos tributarios que le dan razón a su impugnación; pero sobre todo indicando con precisión lo que se pide; es decir, si se solicita una anulación, revocación total o parcial o confirmación, según sea el caso.

6.- *Lugar, fecha y firma del recurrente.* Finalmente, debe contener las especificación del lugar donde se presenta el recurso, la fecha de elaboración del recurso y la firma del sujeto pasivo o de su representante legal como señal de manifestación de voluntad de activar la impugnación tributaria mediante el Recurso de Alzada, que funciona como un tribunal, mediante la justicia rogada a instancia de parte y no así de oficio.

#### IV. 1.1 Legitimación en el Recurso de Alzada

En el ordenamiento jurídico boliviano, el art. 202 del Código Tributario<sup>9</sup> regula la legitimación activa y no así la legitimación pasiva, vacío jurídico que deberá ser subsanado en una próxima reforma procesal tributaria. Es así que se ha entendido a la legitimación activa que permite *promover los recursos administrativos establecidos por la presente Ley a las personas naturales o jurídicas cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre*; lo que significa que los sujetos pasivos para activar el Recurso de Alzada deben demostrar que sus intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria, caso contrario

<sup>9</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, ley 3092 (Título V del CTB), artículo 202: (Legitimación activa)

corresponde rechazar el Recurso de Alzada por falta de legitimación activa del recurrente.

No obstante que el ordenamiento jurídico nacional no ha definido a quién corresponde la legitimación pasiva, debe quedar claro que corresponde a la autoridad administrativa de la Administración Tributaria que dictó el acto particular impugnado, quién no solo tiene la obligación de responder el recurso en el plazo legal de quince (15) días de su legal notificación; sino, además debe remitir todos los antecedentes del acto impugnado.<sup>10</sup>

#### IV.1.2 Observación, rechazo y admisión del Recurso de Alzada.

Presentado el Recurso de Alzada en la Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o de la Intendencia Departamental, según corresponda, deberá ser observado, rechazado o admitido en el plazo improrrogable de cinco (5) días computables a partir de su presentación.

Se dicta **auto de observación** del Recurso de Alzada cuando se omite cumplir con los requisitos de forma o de fondo detallados en el punto IV.1 de la presente ponencia o si el recurso *fuera insuficiente u obscuro*. En estos casos corresponde al recurrente que en término de cinco días de su legal notificación con este auto, subsane o aclare la observación, bajo alternativa de rechazo

<sup>10</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB); artículo 218, inciso c) (Recurso de Alzada): El Recurso de Alzada se sustanciará de acuerdo al siguiente procedimiento:...C) Dentro del plazo perentorio de quince (15) días desde la notificación con la admisión del recurso, la Administración Tributaria deberá responder al mismo, negando o aceptando total o parcialmente los argumentos del recurrente y adjuntando necesariamente los antecedentes del acto impugnado. Si no se contestare dentro de este plazo, se dispondrá de oficio la continuidad del proceso, aperturando a partir de ese momento el término de prueba. La Administración Tributaria recurrida podrá incorporarse al proceso en cualquier momento en el estado en que se encuentre.

del Recurso de Alzada.

Corresponde dictar **auto de rechazo** en el Recurso de Alzada en el plazo de cinco (5) días de su presentación, cuando se interpone *fuera del plazo* de los veinte (20) días de notificación, el recurrente con el acto administrativo definitivo de carácter particular de la Administración Tributaria o cuando se pretendan impugnar actos *no admisibles o actos no impugnables* que tengan la calidad de actos previos a la determinación o sanción; así como cuando se pretendan impugnar Títulos de Ejecución Tributaria (TET) o que finalmente, correspondan su pronunciamiento a otras jurisdicciones diferentes a la tributaria.

El **auto de admisión** se emite cuando se ha evidenciado que no existen causales de observación o rechazo del Recurso de Alzada, esto es, cuando se han cumplido los requisitos de forma y contenido del recurso y cuando se ha presentado el recurso dentro del plazo de los veinte (20) días y cuando no es insuficiente ni obscuro. En estos casos, el plazo de cinco días (5) de presentado el recurso se admite por el Superintendente Tributario Regional o Intendente Departamental, según corresponda, activándose el mecanismo de tutela del contribuyente, mediante la notificación personal o por cédula con el auto de admisión y el Recurso de Alzada tanto a la Administración Tributaria como al sujeto pasivo contribuyente.

En todos los casos, la Administración Tributaria tiene la obligación legal de responder los Recursos de Alzada en el plazo perentorio de quince (15) días de su legal notificación con el auto de admisión y el recurso; para tal efecto podrá negar o aceptar total o parcialmente lo expresado por el recurrente y deberá adjuntar siempre los antecedentes administrativos de la etapa de gestión tributaria. En el caso que la Administración Tributaria, no responda u presente los antecedentes dentro del plazo establecido, el Superintendente Tributario Regional o Intendente Departamental, según corresponda, de oficio dispondrán la continuación del procedimiento de impugnación y abrirán el término probatorio, sin

perjuicio de oficiar a la máxima autoridad de la Administración Tributaria para que aplique las medidas disciplinarias a los funcionarios negligentes.

#### IV. 1.3 La Prueba en el Recurso de Alzada.

Doctrinalmente, desde el punto de vista procesalista, Fenech se refiere a la prueba como actividad, definiendo el acto de prueba como aquel acto procesal cuya función es la de formar el convencimiento del juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación económicamente administrativa interpuesta o de las demás cuestiones en que el tribunal conozca.<sup>11</sup>

En la legislación boliviana, los Arts. 215 al 217 del Código tributario disciplinan la prueba en la etapa de impugnación tributaria, de donde se extrae que durante el conocimiento y resolución del Recurso de Alzada es admisible el uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la prueba confesaria de autoridad y funcionarios de la Administración Tributaria recurrida, siempre que no cumplan con los requisitos de *pertinencia y oportunidad* o el sujeto pasivo demuestre que la omisión de la presentación de la prueba *no fue por causa propia* y las presente con *juramento de reciente obtención*.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> ARIAS, J. Procedimientos Tributarios, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984, pág. 167

<sup>12</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 2492 (CTB), artículo 81 (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifestaciones inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.

Procesalmente, el Superintendente Tributario Regional o Intendente Departamental, según corresponda, dentro de las veinticuatro (24) horas de vencido el plazo de la contestación del Recurso de Alzada, con o sin respuesta de la Administración Tributaria recurrida, debe abrir el *término probatorio* de veinte (20) días común y perentorio para ambas partes, que será computado a partir de su legal notificación en Secretaría.<sup>13</sup>.

Se debe aclarar que cuando la Administración Tributaria responde aceptando totalmente los términos del Recurso de Alzada o cuando el recurso merezca la calificación de puro derecho; no será necesaria la apertura del *término probatorio*, debiendo el Superintendente Tributario Regional dictar la Resolución del Recurso de Alzada conforme a procedimiento.

Los Recursos de Alzada que se inicien por su presentación en una Intendencia Departamental permanecerán bajo competencia de los Intendentes Departamentales hasta el cierre del período de prueba, momento a partir del cual se remite el Superintendente Tributario regional para conocimiento y resolución del recurso de Alzada.

Cuando la Administración Tributaria dentro del término legal de los veinte (20) días,

---

3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

<sup>13</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB), artículo 205 (Notificaciones).II. A los fines de las notificaciones en Secretaría, las partes deberán concurrir a las oficinas de la Superintendencia Tributaria ante la que se presentó el recurso correspondiente todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido; la diligencia de notificación se hará constar en el expediente respectivo, La incomparecencia de los interesados ni impedirá que se practique la diligencia de notificación ni sus efectos.

omita contestar, no remita el acto impugnado o sus antecedentes, el Superintendente Tributario Regional o Intendente Departamental comunicará a la máxima autoridad ejecutiva para aplicar las medidas disciplinarias establecidas en la Ley 1178, de Administración y Control Gubernamental de los funcionarios negligentes y deberá disponer la inmediata remisión de antecedentes, bajo responsabilidad funcionaria.

Los Superintendentes Tributarios Regionales, pueden contratar peritos en las diferentes áreas técnico-jurídicas, a costa de la Superintendencia Tributaria, cuando la naturaleza del caso así lo amerite.

#### **IV.1.4 Los alegatos en el Recurso de Alzada.**

Vencido el plazo para la presentación de pruebas, las partes tendrán los veinte (20) días siguientes para presentar a su criterio alegatos en conclusiones en forma escrita o en forma verbal u oral en audiencia pública. En ambos casos podrá revisar *in extenso* el expediente únicamente en sede la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, según corresponda.

#### **IV. 1.5 La Resolución del recurso de Alzada.**

Los Superintendentes Tributarios Regionales dictarán resolución en Recursos de Alzada dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes al período de prueba, prorrogable por una sola vez por el mismo término. Las resoluciones deberán sustentarse en hechos, antecedentes y el derecho aplicable que justifique su dictado en forma escrita y que contenga su fundamentación, lugar y fecha de emisión, firma del Superintendente Tributario Regional y la decisión expresa, positiva u precisa de las cuestiones planteadas.

Las resoluciones de los Recursos de Alzada pueden ser de tres formas: 1) Revocatorias; 2) Confirmatorias; y 3) Anulatorias. Las resoluciones que son *revocatorias* son pronunciamientos en el fondo de las cuestiones planteadas; pueden ser de dos tipos: a) revocatoria total, cuando se declara nulo y sin valor legal todo el acto administrativo tributario de carácter particular; o b) revocatoria parcial, cuando se declara nula y sin valor legal una parte del acto administrativo tributario, que alcanza solamente a los puntos contenidos en dicho acto administrativo tributario impugnado.

Asimismo, las resoluciones de alzada *confirmatorias* son aquellas donde el Superintendente Tributario Regional no ha evidenciado lesión a los derechos del contribuyente y carecen de fundamento los agravios invocados. Finalmente, las resoluciones de alzada *anulatorias* son aquellas que se pronuncian en la forma, retrotrayendo el procedimiento hasta el vicio más antiguo, con el objeto de que la Administración Tributaria saneé el procedimiento de gestión tributaria; en estos casos, no existe pronunciamiento en el fondo.

Pronunciada la Resolución de Alzada y notificadas las partes, en el plazo de cinco (5) días, pueden solicitar la rectificación y aclaración de la Resolución de Alzada cuando existen tres supuestos que son: 1) cualquier error material; 2) la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial; o 3) que supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones deducidas y discutidas. Esta solicitud deberá ser resuelta sin alterar el pronunciamiento en la forma o en el fondo del Recurso de Alzada, dentro del plazo de cinco (5) días de presentada la solicitud para su correspondiente notificación en Secretaria, momento a partir del cual se computará el término para la interposición del Recurso Jerárquico.

#### IV. 2 Recurso Jerárquico

A diferencia del Recurso de Alzada, donde sólo los sujetos pasivos pueden resguardar sus derechos contra los actos de alcance

particular emitidos por la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales), el Recurso Jerárquico, entendido como una segunda y última instancia en sede administrativa, permite que tanto el sujeto pasivo como la Administración Tributaria puedan interponer de manera fundamentada éste recurso, cuando argumenten lesión a sus derechos e invoquen agravios causados únicamente por la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada.

El Recurso Jerárquico se interpone ante el Superintendente Tributario Regional que emitió la resolución del Recurso de Alzada o a través del Intendente Departamental correspondiente, dentro del plazo improrrogable de veinte (20) días de notificado con la resolución de alzada. Para que luego de su admisión sea remitido a conocimiento del Superintendente Tributario General.

El Recurso Jerárquico debe ser presentado por escrito, mediante memorial o carta simple sin exigir el patrocinio de abogado, sin ningún costo por concepto de valores, timbres o formularios en resguardo de los principios de gratuidad e informalismo de acceso a la justicia tributaria y debe cumplir con los siguientes requisitos de forma y contenido<sup>14</sup>

1) Requisito formal de señalamiento específico del Recurso Jerárquico que se presenta que debe estar dirigido en todos los casos al Superintendente Tributario General, no obstante que la presentación se formalice mediante las instancias regionales o departamentales de la Superintendencia Tributaria.

2) Requisito formal de nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a la Ley y los documentos respaldatorios de

<sup>14</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 3092 (Título V del CTB), artículo 198 (Forma de interposición de los recursos)

la personería del recurrente. Tanto el sujeto pasivo como la Administración Tributaria deben acreditar su legitimación procesal activa o en su caso ratificar la existente en el expediente.

3) Requisito formal de indicar al Superintendente Tributario Regional (La Paz, Cochabamba, Santa Cruz o Chuquisacasa) que dictó la Resolución del Recurso de Alzada y adjuntar el ejemplar original, copia o fotocopia que contiene dicho acto y la correspondiente diligencia de notificación en Secretaría, para su consideración al momento de admitir, observar o rechazar el Recurso Jerárquico.

4) Requisito de contenido, que detalla los montos impugnados por tributo y por período o fecha, según corresponda; así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria<sup>15</sup> consignados en la resolución del Recurso de Alzada contra el que se recurre. Desde el punto de vista técnico se deben detallar los montos del tributo determinado con los que no se está de acuerdo, especificando los períodos mensuales, bimensuales, trimestrales, semestrales o anuales o la fecha de materialización del hecho imponible. En esta parte del Recurso de Alzada el recurrente debe discriminar el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, y los Intereses (r) que se impugnan, debiendo dejar claro que si se impugna todo o parte del acto, ya que se puede impugnar sólo el tributo, o sólo la multa o sólo los intereses.

5) Requisito de contenido, que cumpla con los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón

<sup>15</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 2492, artículo 47. (Componentes de la Deuda Tributaria) Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r) de acuerdo a lo siguiente:

DT (TOx (1+r/360)n+M

de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

6) Requisito de forma, referido a señalar el domicilio del recurrente para que se practique la notificación personal o por cédula con la Resolución del Recurso Jerárquico.

7) Requisito de forma, que señale el lugar donde se presentó al recurso, la fecha de elaboración del memorial del Recurso Jerárquico y la firma del sujeto pasivo o de su representante legal o del representante de la Administración Tributaria, según corresponda o de ambos, como manifestación de voluntad para activar la impugnación tributaria en segunda y última instancia mediante el Recurso Jerárquico, mediante la justicia rogada o a instancia de parte, como funcionan los Tribunales Fiscales en Iberoamérica.

#### IV.2.1 Legitimación en el Recurso Jerárquico.

El Art.202 del Código Tributario establece la legitimación activa<sup>16</sup> y el Art. 198 del referido Código Tributario dispone que no será procedente la contestación al Recurso Jerárquico, lo que da lugar a deducir, desde una interpretación restrictiva, que inicialmente no se le permitía interponer Recursos Jerárquicos a la Administración tributaria debido a que se le exigía el precedente contradictorio.

En una interpretación contextualizada el artículo 143 del Código Tributario donde se dispone que: **Quien considere que la resolución que resuelve el recurso de Alzada lesione sus derechos**, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación de la respectiva Resolución; y del Art. 219 inc. a) del mismo Código Tributario queda claramente

<sup>16</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 3092 (Titulo V del CTB)

definido que la legitimación procesal activa en Recursos Jerárquicos corresponden tanto al sujeto pasivo como a la administración tributaria, sin necesidad de requerir ningún otro requisito adicional.

En este sentido, tienen legitimación activa para promover el *Recurso Jerárquico tanto el sujeto pasivo como la administración tributaria cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por la resolución del Recurso de Alzada que se recurre*; lo que significa que los sujetos pasivos para activar el Recurso de Alzada deben demostrar que sus intereses legítimos y directos resultan afectados por existir lesión a derecho y deben invocar agravios sobre el contenido de la Resolución de Alzada, caso contrario, corresponde rechazar el Recurso Jerárquico por falta de legitimación activa del o los recurrentes.

#### IV. 2.2 Observación, rechazo y admisión del Recurso Jerárquico

Presentado el Recurso Jerárquico en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o de la Intendencia Departamental, según corresponda deberá ser observado, rechazado o admitido en el plazo improrrogable de cinco (5) días computables a partir de su presentación.

Se dicta **auto de observación** del Recurso Jerárquico cuando el recurrente omita cumplir con los requisitos de forma o de fondo establecidos en el Art. 198-I del Código Tributario<sup>17</sup> o si el recurso *fuera*

*insuficiente u obscuro*. En estos casos corresponde al recurrente que en término de cinco (5) días de su legal notificación con este auto, subsane o aclare la observación, bajo alternativa de rechazo del Recurso Jerárquico.

Corresponde dictar **auto de rechazo** dentro del Recurso Jerárquico en el plazo de cinco (5) días de su presentación, cuando se interpone *fuera del plazo de los veinte (20) días de notificación con la Resolución del Recurso de Alzada o cuando se pretenden impugnar actos no admisibles o actos no impugnables* que tengan la calidad de actos previos a la determinación o sanción, así como cuando se pretendan impugnar Títulos de Ejecución Tributaria (TET), que finalmente correspondan su pronunciamiento a otras jurisdicciones diferentes a la tributaria y que no sean resoluciones de alzada.

En los casos de rechazo es obligación del Superintendente Tributario Regional hacer conocer el auto de rechazo u fundamentación al Superintendente Tributario General, dentro del plazo de tres (3) días de notificado a las partes.

El **auto de admisión** se emite cuando se haya evidenciado que no existen causales de observación o rechazo en el recurso Jerárquico; es decir, cuando se han cumplido con los requisitos de forma y contenido del recurso, por haberse presentado dentro del plazo de los veinte (20) días

<sup>17</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano. Ley 3092 (Título V del CTB) artículo 198: (Forma de interposición de los recursos):

I. Los recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

- a) Señalamiento específico del recurso administrativo y de la autoridad ante la que se lo interpone.
- b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente.
- c) Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original,

copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto.

d) Detalle de los montos impugnados por tributo y por período o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componentes de la deuda tributaria consignados en el acto contra el que se recurre.

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

f) En el Recurso Jerárquico, señalar el domicilio para que se practique la notificación con la Resolución que lo resuelva.

g) Lugar, fecha y firma del recurrente.

de notificado el Recurso de Alzada y cuando no sea insuficiente ni obscuro. En estos casos, en el plazo de cinco días (5) de presentado el recurso se admite por el Superintendente Tributario Regional, activándose el mecanismo de tutela tributaria, mediante la notificación en Secretaría con el auto de admisión y el memorial del Recurso Jerárquico tanto a la Administración Tributaria como al sujeto pasivo.

Luego de la notificación a las partes, el Superintendente Tributario Regional que admitió el Recurso Jerárquico, en el plazo de tres (3) días desde la fecha de notificación, deberá elevar el expediente, los antecedentes administrativos y el o los memoriales del recurso Jerárquico bajo jurisdicción y competencia del Superintendente Tributario General, debiendo inhibirse de agregar consideraciones sobre el contenido de la resolución de alzada impugnada, para que una vez recibido en Secretaría de la Superintendencia Tributaria General, en el plazo de cinco (5) días, el Superintendente Tributario General dicte el *decreto de radicatoria*, previa revisión de las causales de excusa.

#### IV. 2.3 La Prueba en el Recurso Jerárquico

En el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico sólo es admisible las *pruebas de reciente obtención* cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria o la administración tributaria *prueben que la omisión no fue por causa propia* en los siguientes casos: 1. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa;

2. Las pruebas que fueron ofrecidas fuera del plazo<sup>18</sup>

Procesalmente, las partes tienen un plazo máximo de diez (10) días computables a partir de su legal notificación en Secretaría con el auto de admisión del Recurso Jerárquico, para ofrecer y presentar las pruebas con juramento de reciente obtención y conforme se ha explicado en el párrafo anterior, salvo que el Recurso Jerárquico merezca la calificación de puro derecho, casos en los que, no será necesario la *apertura del término probatorio*, debiendo el Superintendente Tributario General dictar la Resolución del Recurso Jerárquico conforme a procedimiento.

El Superintendente Tributario General, puede contratar peritos en las diferentes áreas técnico-jurídicas, a costa de la Superintendencia Tributaria, cuando la naturaleza del caso así lo amerite por su complejidad o tecnicidad en otras ciencias vinculadas a la problemática del Recurso Jerárquico, que conoce y resuelve.

---

<sup>18</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano. Ley 2492 (CTB), artículo 81 (Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas. Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifestaciones inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.

2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.

3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

#### IV.2.4 Los alegatos en el Recurso Jerárquico

Luego de concluido el término para la presentación de pruebas de reciente obtención o si este es calificado de puro derecho, las partes tendrán veinte (20) días siguientes para presentar a su criterio alegatos en conclusiones en forma escrita o en forma oral en audiencia pública. En ambos casos podrá revisar *in extenso* el expediente únicamente en sede la Superintendencia Tributaria General.

#### IV.2.8 La Resolución del recurso Jerárquico.

El Superintendente Tributario General dictará la resolución en Recurso Jerárquico dentro del plazo de cuarenta (40) días siguientes de concluido el período de prueba, prorrogable por una sola vez por el mismo término. Las resoluciones deberán sustentarse en hechos, antecedentes y el derecho aplicable que justifique su dictado 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 pueden ser de tres formas: 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) la revocatoria parcial, cuando se declara nulo 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 expresamente revocados, no afectando el resto de los puntos contenidos la resolución de alzada impugnada.

Las resoluciones *confirmatorias* son aquellas donde el Superintendente

Tributario General 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, retrotrayendo el procedimiento con reposición hasta el vicio más antiguo, con el objeto de que la Superintendencia Tributaria Regional o Administración Tributaria regularice el procedimiento sobre los vicios formales invocados, sin que pueda existir pronunciamiento en el fondo.

Dictada la Resolución Jerárquica y notificadas las partes, que constituye el Título de Ejecución Tributaria (TET)<sup>19</sup>, en el plazo de cinco (5) días, pueden solicitar la rectificación y aclaración cuando concurren tres supuestos que son: 1) la corrección de cualquier error material; 2) la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial; ó 3) que se supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones deducidas y discutidas. Esta solicitud deberá ser respondida sin alterar el pronunciamiento contenido en la resolución del Recurso Jerárquico, dentro del plazo de cinco (5) días de presentada la solicitud para su correspondiente notificación en Secretaría, momento a partir del cual se computará el término para la interposición de la demanda contencioso administrativa, como tutela judicial efectiva ante la Sala Plena de la Excma. Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme al Art. 2 de la Ley 3092 (Título V del CTB) concordante con el Art. 778 y siguientes del Código de Procedimientos Civil.

---

<sup>19</sup> BOLIVIA, Código Tributario boliviano, Ley 2492 (CTB), artículo 108 (Títulos de Ejecución Tributaria).

1. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

4. Resolución que se dicte para resolver el recurso Jerárquico.

PERSPECTIVAS DEL DERECHO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
CONTEMPORÁNEO

Dr. Héctor J. Romero Díaz<sup>20</sup>

El mundo actual ofrece para los Estados unas nuevas dinámicas que han redefinido las fronteras de sus funciones; procesos como la globalización en los ámbitos económico, tecnológico, político y cultural hacen necesario y útil realizar unas reflexiones en relación con la administración de justicia. El Derecho Administrativo, como parte esencial del ordenamiento jurídico y mecanismo de control del ejercicio de la administración pública, de las relaciones entre los particulares y el estado, tiene un amplio e interesante campo de estudio, en especial de aquellas situaciones en las cuales la existencia de singulares conflictos demande una respuesta rápida y eficiente del sistema de administración de justicia para la pronta y efectiva resolución de controversias.

Las inquietudes anteriores me llevan a plantear en los breves comentarios que aquí me propongo realizar, algunos temas o aspectos elegidos de los muchos que reclama el mundo jurídico contemporáneo; concretamente dos; la conciliación y el arbitraje como mecanismos alternativos de solución de conflictos, más allá de la intervención de la jurisdicción estatal; y dos, la necesidad internacional de armonizar el derecho tributario frente a los tratados o acuerdos de libre comercio.

En el orden de ideas propuesto procedo a desarrollar los dos aspectos enunciados:

### 1. La conciliación y el arbitraje como mecanismos alternativos de solución de conflictos.

En todos los tiempos, en el mundo entero, en América Latina y por ende, en Colombia, repetidamente cada generación ha sido crítica y criticada en razón de la demorada y formalista manera de administrar justicia<sup>21</sup>. Como no ha aparecido al fórmula que de solución a tan trascendental y palpitante problema, a pesar de los aportes intelectuales, prácticos y económicos que se han hecho, y que a la fecha han sido incapaces de resolver una casi crónica y degenerativa congestión en la administración de la justicia, con mayor razón, si se tiene en cuenta el crecimiento demográfico, el desarrollo económico de los países y los cambios normativos, es indispensable crear nuevas opciones que brinden oportunidades tanto a la Administración Pública como a los administrados, para obtener la solución de sus conflictos de manera más pronta y rápida, sin desmedro, como es natural, de las amplias y plenas garantías de las partes.

La tendencia moderna de las administraciones tributarias es la participación del contribuyente en la determinación del impuesto, pues éste no se limita a cumplir con su deber formal de declarar, sino que, además, suministra información de terceros para que la autoridad tributaria efectúe cruces de datos, los que le permite a la Administración, adicionalmente, generalizar operaciones similares que realizan los demás contribuyentes. Esta intervención del administrado ha dado lugar a los denominados

<sup>20</sup> Presidente de la Sección de Asuntos Tributarios y Económicos del Consejo de Estado de Colombia.

<sup>21</sup> “El procedimiento administrativo se ha convertido con el paso del tiempo en una forma casi insoportable de resolver conflictos por sus elevados costos en términos económicos y temporales. Cfr. Fernando Serrano Antón “La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”, CT, No.78,1996

por algún sector de la doctrina como “acuerdos” entre las partes o actos administrativos consensuados<sup>22</sup>.

En algunas legislaciones los acuerdos previos del contribuyente y la Administración permiten la terminación anticipada de los conflictos que puedan suscitarse entre ellos, tales acuerdos suelen celebrarse antes de la expedición del acto administrativo de determinación del impuesto, como es el caso de los acuerdos previos de los precios de transferencia.<sup>23</sup>

Dentro de este acercamiento entre la Administración y los contribuyentes, se abre paso a la posibilidad de solucionar los conflictos tributarios a través de los métodos alternativos como la conciliación y el arbitraje<sup>24</sup>.

Debido a lo limitado del tiempo de esta exposición, sólo pretendo expresar mi opinión sobre un asunto tan actual. Sin embargo, esto no es óbice para que los interesados en ahondar en la materia puedan consultar la abundante doctrina que a profundidad ha estudiado el tema de la solución de conflictos tributarios a través de métodos alternativos.<sup>25</sup>

Sentadas las premisas anteriores me ocupo a continuación en hacer algunos sucintos comentarios, en primer lugar, sobre la conciliación y en segundo término, sobre el arbitraje como medios alternativos de solución de conflictos.

La doctrina tradicional ha solido rechazar la aplicación de los métodos de solución alternativos de conflictos tributarios ( como la transacción, la conciliación y el arbitraje), con el argumento que ello implica, en

mayor o menor grado, un acuerdo o convenio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, y que como la ley, según ellos, es la fuente de la obligación tributaria, ésta no puede ser sustituida por un acuerdo de voluntades<sup>26</sup>. La razón entonces, para que la conciliación administrativa o judicial en materia tributaria no se haya acogido de manera permanente, obedece básicamente a la consideración de que su objeto escapa del poder de disposición de los particulares y de la propia Administración, por virtud del principio de legalidad<sup>27</sup>.

En Colombia, la ley consagra la posibilidad de conciliar total o parcialmente, de manera judicial o extrajudicial, asuntos eminentemente administrativos como ocurre con los conflictos derivados de la actividad contractual o de reparación directa.<sup>28</sup>

Además excepcionalmente y de manera temporal, la ley tributaria colombiana ha consagrado la conciliación como medio para poner fin a controversias de carácter tributario<sup>29</sup>. El acuerdo conciliatorio y la homologación judicial con que se pone fin al proceso surte exactamente los mismos efectos de una sentencia ejecutoriada y desde luego presta mérito ejecutivo y hace tránsito a cosa juzgada.<sup>30</sup>

El otro método de solución alternativa de conflictos al que me referiré, más ampliamente es el arbitraje, rechazado por alguna parte de la vieja doctrina con el argumento de que las obligaciones fiscales no pueden ser negociadas ni remitidas por

<sup>22</sup> Lucy Cruz de Quiñones. En conferencia “El arbitraje y el Derecho Tributario” sin publicar.

<sup>23</sup> *Ibidem*

<sup>24</sup> *Ibidem*

<sup>25</sup> Cfr. Magin Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente “Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario” en XX Jornadas anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. España, 2003

<sup>26</sup> Mauricio Piñeros Perdomo “Arbitraje en materia tributaria”. Colombia XXII. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, ILADT, 2004, Tomo II, página 82.

<sup>27</sup> Lucy Cruz de Quiñones. En conferencia “El arbitraje y el Derecho Tributario” sin publicar.

<sup>28</sup> Héctor J. Romero Díaz “La conciliación judicial y extrajudicial. Su aplicación en el Derecho Colombiano”. Ed. Legis. Colombia, 2006, página 168.

<sup>29</sup> *Idem*, pág.175

<sup>30</sup> Leyes 633 de 2000, artículos 101 y 102; 788 de 2002; artículos 98 y 99 y 863 de 2000, artículos 38 y 39.

los actos administrativos ni por “*resoluciones referidas a terceros extraños a la justicia institucional y a la organización estatal*”<sup>31</sup>

La jurisprudencia colombiana, por su parte no se ha ocupado específicamente del arbitramento en materia tributaria. Sin embargo, al referirse a la figura del arbitraje en contratación estatal ha negado la posibilidad de que los árbitros se pronuncien sobre la legalidad de los actos administrativos expedidos en el desarrollo de las relaciones contractuales, con la objeción de que el control de la legalidad de los actos de la administración no es materia conciliable. Con el planteamiento anterior dirían, los que así piensen, que en el campo tributario no es posible someter a decisiones de árbitros las controversias en relación con la liquidación oficial de los tributos o imposición de sanciones.<sup>32</sup>

Sin embargo, a la admisión de métodos alternativos de solución de conflictos tributarios, específicamente el arbitraje, no desconoce el principio de legalidad de tributos, pues el hecho de que personas transitoriamente investidas de la facultad de administrar justicia, solucionen una controversia tributaria, en manera alguna implica que la resuelvan *contra ius*, en forma arbitraria e inconulta, dado que, al igual que los jueces permanentes, deben respetar el ordenamiento jurídico vigente y fallar en derecho. En cambio, sí resulta contrario a la presunción de acierto de que están revestidas las decisiones judiciales y al principio de buena fe pensar que en razón de la transitoriedad de quienes se encarguen de dirimir los conflictos tributarios, se van a separar de la jurisdicción o no van a decidir de manera imparcial como corresponde a cualquier juzgador<sup>33</sup>

<sup>31</sup> Lucy Cruz Quiñones. *Ibidem*

<sup>32</sup> Mauricio Piñeros Perdomo “Arbitraje en materia tributaria”, Colombia, En XXII Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, Ecuador ILADT, 2004. Tomo 2 página 80

<sup>33</sup> El tratadista colombiano Hernando Morales Molina, refiriéndose a la institución del arbitraje expresa que las decisiones que se tomen a través de esta institución “(...) tienen el mismo valor que las de los jueces, sin desconocer su origen

Al contrario, lo que no admite duda es que ante la excesiva inflación legislativa y el desmesurado incremento de la litigiosidad, el arbitraje necesariamente contribuye a la solución de estos problemas y ofrece, entre otras ventajas, la obtención de una rápida justicia, con jueces también escogidos por sus calidades especiales éticas y profesionales. A lo anterior se agrega que con la ayuda del arbitraje se descongestionarán los despachos judiciales y se dará aplicación estricta del principio de inmediatez en la práctica de pruebas, cuando fuere necesario.

De otra parte, si se pensara que en el hecho de que la administración de justicia en materia tributaria se realice por jueces del Estado da más garantía a éste, es aseveración que no resiste análisis de fondo, pues, el juzgador está en la obligación de ser imparcial, sin importar la calidad de las partes. Mas todavía, estadísticas colombianas muestran que en acciones de nulidad y restablecimiento del derecho en materia tributaria la Nación ha perdido el 65% de los procesos y en materia de sanciones el 95%<sup>34</sup>

Ahora bien, la institución del arbitraje tiene fundamento constitucional en el artículo 116 de la carta Política, según el cual “los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de conciliadores o en la árbitros habilitados (...) en los términos que determine la ley”.

Precisamente, en desarrollo del artículo constitucional mencionado, en la actualidad cursa en Colombia un proyecto de ley estatutaria de la administración de justicia, en cuyo artículo 8 se propone “ (...) establecer mecanismos alternativos al proceso judicial para solucionar los conflictos que se

en un acuerdo entre las partes”. En revista del Foro de Árbitros y Amigables Compondedores. Ed. Temis. Bogotá, Colombia, página 35.

<sup>34</sup> Datos presentados por la Defensoría del Contribuyente y por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales ante el Comité de Defensa del Contribuyente y Usuario Aduanero el 7 de julio de 2003 en Cali.

*presenten entre los asociados(...)*”

Por lo demás, ante la apertura de fronteras y la llegada de la globalización, es indispensable que los países entren a encuadrar su legislación en materia de arbitraje, de acuerdo con lo que se está haciendo a nivel internacional<sup>35</sup> sin perder de vista que en muchos Estados, para la solución de conflictos, como los de doble tributación, se ha previsto en tratados internacionales la inclusión de una cláusula en la que se dispone que las disputas que llegaren a presentarse se solucionarán mediante el arbitraje<sup>36</sup>

Para finalizar insisto que este trabajo pretende llamar la atención y el interés que deben tener los países, especialmente latinoamericanos, debido a la congestión en sus sistemas de administración de justicia, de buscar opciones que solucionen de manera rápida y efectiva los conflictos en materia tributaria, con observancia plena de los principios constitucionales y respeto al marco legal, pues la existencia de métodos alternativos de solución de conflictos tributarios tanto a nivel nacional como a nivel internacional, más que una aspiración, es una necesidad de los Estados, de las autoridades fiscales y de los asociados en general.

## **2. Desafíos del derecho tributario frente a la suscripción de tratados de libre comercio.**

En el proceso de globalización económica trae como consecuencia la necesidad de que los Estados adopten sus legislaciones para posibilitar procesos de integración, en especial, en materia arancelaria y de aduanas, con el propósito de facilitar el intercambio comercial y eliminar el aislamiento.

<sup>35</sup> “(...) No se puede negar la existencia de los superiores intereses de la comunidad internacional, lo que confirma la necesidad de un arbitraje en materia tributaria (...) José Vicente Troya Jaramillo “Arbitraje en materia tributaria”. En XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ecuador, ILADT, 2004. Tomo 2, página 18.

<sup>36</sup> Lucy Cruz de Quiñones. En conferencia “El arbitraje y el Derecho Tributario”, sin publicar.

La adecuación de la legislación en materia tributaria conduce a que se hagan menos rígidas las normas que regulen los gravámenes a los productos objeto de importación. De no ser así, se frenará, a no dudarlo, el ingreso de bienes extranjero, lo cual trae desventajas, como la de que los productos nacionales constaran más que los foráneos, entre otras razones, por la necesidad de importar materias primas o porque la tecnología de producción resulte inferior en comparación con la de otros países, a lo cual se agrega que en razón de la reciprocidad, el país no tenga facilidad para exportar sus productos.

En Colombia se mantuvo un esquema proteccionista, propio de un modelo económico fundamentado en la idea del Estado intervencionista, hasta la década de 1990, cuando se dio un paso al denominado proceso de apertura económica, que hizo necesaria la disminución de los aranceles, con el fin de reducir las barreras a la importación de productos.

Si bien es cierto, al terminar el siglo XX y en los albores del siglo XXI, Latinoamérica ha entrado en la línea del proceso de apertura económica y desde luego, Colombia no es ajena a él, no ha de perderse de vista que en obediencia del principio de representación democrática y reserva legal, elementos esenciales del derecho tributario en Colombia, la posibilidad de reforma de la norma tributaria está asignada, en términos precisos, al legislador y, de forma más restringida, a los cuerpos colegiados territoriales.

Expuestas las ideas precedentes, desciendo, de manare breve a comentar algunos de los aspectos que tienen que ver con los aranceles, como parte de las normas tributarias, en relación con el actual proceso de integración económica que se lleva a cabo entre Colombia y los estados Unidos de América, a través del Tratado de Libre Comercio. Si bien es cierto el tema no es exclusivamente jurídico, tiene gran trascen-

dencia para el mundo del derecho, entre otras razones, por cuanto, como se prevé, habrá de culminar con la suscripción y aprobación del referido tratado, que sin duda, traerá por lo menos en gran medida, la necesaria armonización en la legislación tributaria de los países signatarios, para regular tanto la importación como la exportación de los bienes y servicios<sup>37</sup>

El Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos y Colombia, que actualmente se está negociando, contiene un capítulo de acceso a mercados, cuyo propósito es eliminar las barreras arancelarias y no arancelarias en el comercio de bienes y servicios entre los dos países. Los aranceles son gravámenes que se cobran por la importación de productos, que elevan el precio de los bienes extranjeros, con el fin de proteger la industria nacional.

Por lo demás, las barreras no arancelarias tienen como finalidad impedir la libre entrada de productos extranjeros, a través, por ejemplo, de licencias previas, barreras sanitarias, fitosanitarias y salvaguardias.<sup>38</sup>

La eliminación o moderación de las mencionadas barreras obedece a razones de política comercial y la finalidad es que los productos sean más competitivos que de los países que no eliminen o modifiquen las barreras aludidas. En el caso del TLC se propone que algunos bienes colombianos tengan una desgravación inmediata, otros a mediano plazo (5 o 10 años) y otros a largo

plazo (más de 15 años). Los bienes sensibles en la negociación serían desgravados a largo plazo para lograr la adecuación de su producción.<sup>39</sup>

El resultado final promovería la exportación de Estados Unidos de productos en los que Colombia sea competitiva, como productos cárnicos, flores, frutas, lácteos, hortalizas, margarinas, confitería.<sup>40</sup>

Por su parte, Colombia pretende otorgar a Estados Unidos el ingreso inmediato del 81.8% de sus productos, en su mayoría materias primas y bienes de capital no producidos en el país, al igual que la desgravación gradual de otros bienes.<sup>41</sup>

Al margen de los efectos comerciales, económicos y políticos del TLC, emerge como verdad inconcusa la necesidad de integrar, en los diversos países, las legislaciones tributarias, pues la dinámica que ha impreso la tendencia de globalización en múltiples campos, no escapa al derecho. Significa lo anterior que los Estados, a diferencia de lo que ocurría en el pasado, ni pueden legislar teniendo en cuenta aspectos exclusivamente internos de la hacienda pública, sino que han de fijar su atención en la influencia regional, las necesidades del comercio entre naciones, los procesos de unificación del derecho cuyo fundamento se halla en la continua expansión del comercio mundial y coherente, la unidad de criterios en imposición de gravámenes, aranceles, definición de hechos generadores, bases gravables, tarifas y demás elementos que resulten indispensables para el buen desarrollo y ejecución de los tratados.

De las anteriores consideraciones se colige, sin duda alguna, que la autonomía de cada país para establecer su propia legislación, se ve un tanto restringida, se reitera, habida cuenta de la tendencia globalizadora. En este orden de ideas, fuerza es concluir que los países habrán de guiarse sin perder de

<sup>37</sup> “(...) durante el siglo XX se ha revitalizado la comunidad comercial internacional. A través de sus relaciones contractuales y sus asociaciones de comercio, (los Estados) han creado ordenamientos jurídicos en contextos transnacionales (...)”. Cfr. Jorge Alberto Jaramillo Vargas. Tendencias Contemporáneas de Contratación Internacional. Conferencia, en Tercer Congreso Iberoamericano de Derecho Empresarial. Academia Colombiana de Jurisprudencia. Cámara de Comercio de Bogotá, 2004.

<sup>38</sup> “Tratado de Libre Comercio Colombia-Estados Unidos. Resumen”, tomando de Vbe Content del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de la República Dominicana.

<sup>39</sup> *Ibidem*

<sup>40</sup> *Ibidem*

<sup>41</sup> *Ibidem*

vista los sucintos razonamientos expuestos y obrar en coherencia con ellos, esto es, tener en cuenta que la perceptiva jurídica que en adelante expidan, deben ser el resultado de acuerdos o convenciones ente los Estados, de discusiones y gestiones diplomáticas y no del simple querer de legislador de cada país.

#### AUTORIDADES QUE ESTABLECEN JURISPRUDENCIA OBLIGATORIA

Lic. Sergio Augusto Boeta Angeles<sup>42</sup>

### Introducción

Se aborda el tema partiendo de diversas definiciones de lo que es la jurisprudencia, desde el punto de vista de la ciencia del derecho hasta llegar a su aspecto técnico como parte de la actividad de los órganos jurisdiccionales.

En el presente estudio se dan una serie de definiciones como lo es de jurisprudencia, de tesis, se explica los distintos sistemas de formar jurisprudencia para pasar a explicar quienes pueden establecer jurisprudencia, así como las características de la obligatoriedad.

### 1. Conceptos Fundamentales

A fin de poder ir dilucidando el tema a tratar será necesario abordar algunos conceptos previos que se requiere tener en cuenta para entender en primer término lo que es la jurisprudencia, ya que se trata de una figura jurídica con una especificidad de sumo interesante y apasionante.

#### 1.1 Concepto de Jurisprudencia.

Este término tiene una serie de acepciones, dependiendo en donde se esté utilizando el término, pues en algunos casos va desde un concepto de ciencia jurídica o bien de una de carácter práctico, como la actividad que realizan los órganos jurisdiccionales.

<sup>42</sup> Jurista mexicano y catedrático de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Iniciemos la definición de la jurisprudencia desde el punto de vista etimológico, proviene de los vocablos *juris* y *prudencia*, de forma tal que se puede entender a ésta como la prudencia al decir el derecho o bien decir el derecho con sabiduría.

Es claro que existen múltiples definiciones de lo que es la jurisprudencia, que van desde ciencia del derecho, opiniones de los jurisconsultos hasta llegar a la de decisiones de los tribunales. En el presente caso nos enfocaremos a lo que García Máynes denomina como jurisprudencia técnica, la cual define como el arte, la interpretación y aplicación de los preceptos del derecho vigente.<sup>43</sup>

Otra acepción de jurisprudencia es el criterio constante y uniforme de aplicar el derecho, mostrado en las sentencias de un tribunal supremo; criterio que es obligatorio reconocer y aplicar por parte de los inferiores jerárquicos de dicho tribunal.<sup>44</sup>

Para el doctor Ignacio Burgoa, identifica a la jurisprudencia con la ciencia del derecho en general, sin embargo, posteriormente la considera como la actividad decisoria de los tribunales.<sup>45</sup> En este sentido se puede entender como el criterio constante y uniforme de aplicar el derecho, mostrado en las sentencias.<sup>46</sup>

Conforme al Tribunal Supremo Español, la jurisprudencia tiene la misión de hacer evolucionar el derecho contra la ley que por naturaleza es estacionaria, constituye un elemento de constante actualización y puesta al día del Derecho, en un movimiento renovador que tiene en cuenta

<sup>43</sup> García Máynes, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, México, Editorial Porrúa, 1940, p. 129.

<sup>44</sup> Noriega Cantú, Alfonso, *Lecciones de Amparo*, 2ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1980, p. 980.

<sup>45</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 17ª ed, México, Editorial Porrúa, 1981, p. 816.

<sup>46</sup> Piniella Sorli, Juan Sebastián, *Sistema de Fuentes y Bloque de Constitucionalidad. Encrucijada de Competencias*. Barcelona, Bosch Casa Editorial, S.A., 1994, p. 175.

las nuevas ideas aportadas principalmente por la doctrina.<sup>47</sup>

Desde mi perspectiva para entender la jurisprudencia es necesario partir desde el ejercicio de la función jurisdiccional, la cual evidentemente se ejerce por determinados órganos encargados y encomendados por la norma fundante del orden jurídico con una especificidad completamente diferente a las otras funciones del Estado (Ejecutiva y Legislativa).

Las definiciones que se han dado y las existentes sobre jurisprudencia desde el punto de vista de la función que ejercen las judicaturas, debieran partir de la génesis del orden jurídico, pues es a través de la Constitución que se asignan las funciones de los órganos del Estado; funciones a través de las cuales se ejercerá el poder soberano. En el caso de la función jurisdiccional el ejercicio del poder soberano que le corresponde desde el punto de vista constitucional estará al momento que se ejerce la jurisdicción, esto es, al momento de resolver un caso concreto, en forma tal que el poder que se ejerce en la función jurisdiccional es de tipo decisonal.

Aduzco que se trata de una cuestión decisonal como norma individualizada y en algunos casos definitiva y definitoria de situaciones concretas, sometidas a la potestad del órgano jurisdiccional, la cual se da en un caso concreto, pues para resolver un caso concreto y singular planteado ante el juez, no se pueda hallar en ninguna parte del orden jurídico positivo formalmente válido y en vigor ni norma preformulada ni principio pre-reconocido que directa o indirectamente se refiera a la situación o al conflicto sometido a jurisdicción, entonces se da lo que se llama una laguna o un vacío en el Derecho formulado.<sup>48</sup> Es cuando la función decisonal del órgano judicial entra en acción a fin de integrar la norma o complementarla, dando lugar a la génesis de una tesis, con total independencia de su

obligatoriedad o no, pues se está ante el ejercicio de la decisión judicial, la que conformará con determinados elementos una jurisprudencia.

A fin de que quede claro y sostenido lo argüido, el concepto de tesis que se asume es el de expresión por escrito, en forma abstracta de un criterio jurídico establecido al resolver un caso concreto<sup>49</sup>. Por tanto, la jurisprudencia surge de una norma individualizada en virtud del ejercicio decisonal del órgano jurisdiccional, ante la ausencia de principio normativo aplicable al caso concreto.

Si tomamos en consideración éste elemento quedará claro lo que reitera el Acuerdo 5/2003, de que tanto la tesis como la jurisprudencia no es un resumen o síntesis de la sentencia, sino que es parte de la sentencia o es la decisión misma dada en el caso concreto.

Es así que las definiciones de jurisprudencia deben tomar en consideración que se trata del ejercicio de una función específica de un órgano del Estado, concretamente de un órgano que ejerce jurisdicción, sobre los asuntos sometidos a su potestad, donde se genera un criterio jurídico que por virtud de la ley y un procedimiento, tendrá el carácter de obligatoria para determinados sujetos que estarán vinculados a dicho criterio, con la finalidad de dar seguridad jurídica.

## 1.2 Concepto de Tesis

Aun cuando ya con anterioridad se ha señalado que la tesis es la expresión por escrito, en forma abstracta de un criterio jurídico establecido al resolver un caso concreto; enriqueceremos dicho concepto con algunos otros elementos, tales como que en esa expresión, escrita en forma abstracta de una decisión jurídica implica esencialmente la posición que asume el juzgador en la solución del negocio jurídico que se le ha planteado y que se manifiesta

<sup>47</sup> Idem

<sup>48</sup> Recasens Siches, Luis, *Introducción al Estudio del Derecho*, 13ª ed, México, Editorial Porrúa, 2000, p. 206.

<sup>49</sup> Véase Acuerdo 5/2003, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

en una serie de proposiciones que se expresan con el carácter de propias.<sup>50</sup>

La tesis es por tanto el elemento que genera según sea el caso la jurisprudencia, y aquella hará siempre referencia a los razonamientos lógico jurídicos e incluso argumentativos que el juez vierte en las consideraciones de una resolución.

Cabe destacar que desde el punto de vista estructural y de lo que señala el aludido acuerdo 5/2003, la tesis se compone de las siguientes partes: rubro, texto y precedente, a los cuales se debieran de agregar datos de localización, pero no es un elemento necesario o indispensable.

### 1.3 Jurisprudencia por reiteración

La jurisprudencia por reiteración implica esencialmente la repetición del criterio un número determinado de veces, generalmente fijado en la ley el número de veces que se tiene que generar éste, lo cual conlleva a la garantía de certeza jurídica, pues la repetición del criterio en forma ininterrumpida presupone la continuidad en la decisión jurídicos para los asuntos con la misma identidad.

Dicha repetición conlleva por tanto a que una norma individualizada por la incidencia en la decisión se convierta en una norma de carácter general para determinados sujetos también fijados por el órgano legislativo a fin de que los precedentes tengan una fuerza vinculante tanto para el órgano que los emitió como para sus inferiores jerárquicos.

### 1.4 Jurisprudencia por unificación o contradicción

Este sistema de creación de jurisprudencia se da en la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) funcionando en Pleno o en Salas y en la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.

En el pleno de la SCJN se resolverá las contradicciones de tesis sustentadas por las salas de la SCJN en materia de amparo o por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia común de amparo. Además de las contradicciones que se den con las Salas del Tribunal Electoral cuando se trate de la inconstitucionalidad de algún acto o resolución o sobre la interpretación de un precepto de la Constitución.

Las Salas de la SCJN conocerán también de contradicción de tesis sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito.

Por su parte la Sala Superior del Tribunal Electoral emitirá jurisprudencia por unificación cuando existan criterios contrarios entre las Salas Regionales o entre éstas y la propia Sala Superior.

Dentro de las características de la jurisprudencia por unificación o contradicción encontramos las siguientes:

1ª En este caso, no se exige la acumulación de un cierto número de tesis o criterios.

2ª Aquí la tesis no surge paralela sino independiente del litigio surgido con motivo de la generación del criterio, es decir, la tesis jurisprudencial es el propio criterio de resolución del caso.

El proceso de formación de la jurisprudencia por unificación o contradicción no es el mismo que el de reiteración pues basta una sola tesis confrontada con otra para que surja la tesis jurisprudencial, sin que sea necesario el requisito de una votación mínima, pues basta con que dicha resolución se emita por mayoría para que se entienda configurada la jurisprudencia.

Otra distinción con la jurisprudencia por reiteración es que en ésta el órgano que dicta las cinco o las tres tesis, según el caso, es el mismo; en el sistema por contradicción es un órgano diferente al emisor de las tesis opuestas el que toma la resolución que resuelve la contradicción o conflicto de tesis.

<sup>50</sup> Véase la jurisprudencia 3ª./J 37/93, visible en la página 44, de la Gaceta al Semanario Judicial de la Federación número 72, Diciembre de 1973.

La jurisprudencia por unificación o contradicción no pone fin a un litigio, sino que sólo decide un conflicto de criterios o interpretación y declara un punto de derecho.

Tomando en consideración que la denuncia de contradicción de tesis o criterios tiene por objeto establecer el criterio que debe prevalecer y fijar jurisprudencia, concluimos que las resoluciones que se dicten en este procedimiento constituyen jurisprudencia, aunque las tesis denunciadas no tengan ese carácter.<sup>51</sup>

## 2. Autoridades que establecen Jurisprudencia

Una vez dados los conceptos básicos de lo que entendemos por tesis y jurisprudencia pasaremos a señalar quienes son las autoridades facultadas para establecer jurisprudencia obligatoria. Cabe apuntar que no se ha señalado el concepto de obligatoriedad, pues éste depende justamente de los órganos con ésta facultad.

### 2.1 Fundamento Constitucional

Conforme a lo que establece el séptimo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, se establece el fundamento de la jurisprudencia, de tal precepto podemos deducir las siguientes cuestiones.

- a) La ley es la que le dará origen a una norma interpretativa denominada jurisprudencia.
- b) Es la propia ley la que determinará los términos de su obligatoriedad.
- c) Fijará la ley cual de los tribunales del Poder Judicial Federal serán los encargados de fijar jurisprudencia.

- d) Establece el contenido de carácter interpretativo de la jurisprudencia.
- e) La ley fijará los requisitos de interrupción y modificación de la jurisprudencia.

El precepto constitucional no hace ninguna distinción en torno al carácter o características que deben de revestir los órganos facultados para establecer jurisprudencia, sino que designa genéricamente a los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Además el artículo 94 de la Constitución, existe a mi juicio otro fundamento del mismo nivel, que es el artículo 105, en sus fracciones I y II, cuando se trata de Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad.

Cabe destacar que si bien es cierto que el texto constitucional no habla de establecimiento de jurisprudencia cuando se trata de disposiciones de carácter general con una votación cualificada de ocho ministros, no menos cierto es que derivado de los efectos que genera en un asunto de la envergadura de una acción de inconstitucionalidad o una controversia constitucional, la ley reglamentaria le dará ese efecto, en correspondencia con el artículo 94 de la misma Constitución.

El artículo 105 ya está señalando una de las autoridades facultadas para establecer jurisprudencia, concretamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero no de manera explícita como se ha señalado.

Otro fundamento constitucional no menos importante que los anteriores es el establecido en el artículo 99, párrafos quinto y sexto del Pacto Federal, ya que dicho dispositivo establece por un lado el control concentrado de la jurisprudencia por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia electoral y señala la obligación de que en la ley respectiva se fijen los criterios para que las Salas del Tribunal Electoral puedan fijar jurisprudencia obligatoria.

<sup>51</sup> Véase la tesis 1064 visible en la p. 1699 de la segunda parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, con el rubro: JURISPRUDENCIA. LA CONSTITUYE UNA RESOLUCION DICTADA EN DENUNCIA DE CONTRADICCION DE TESIS

## 2.2 Fundamento legal.

En este apartado señalaremos los fundamentos legales tanto de la jurisprudencia como de los órganos facultados para ello, sin clasificar los tipos de jurisprudencia, ya que esto se hará en otro apartado.

Iniciaremos con el fundamento de la jurisprudencia que se genera en materia de acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales, el cual está dado en el artículo 43 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 Constitucional.

De dicho precepto y del propio 105 de la Constitución Federal se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los asuntos en cuestión, con una mayoría calificada de ocho votos a favor, las razones contenidas (tesis) en los considerandos en que se funden los resolutivos van a revestir el carácter de obligatorias para determinados órganos jurisdiccionales.

En este mismo tenor los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo asignan tanto las autoridades que pueden establecer jurisprudencia, como los requisitos que se requiere para su integración.

Un artículo que complementa a la jurisprudencia dictada en funciones diferentes al amparo es el artículo 177 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ahora por lo que hace a materia electoral el fundamento legal tanto del establecimiento de la jurisprudencia, como de su obligatoriedad, formas de resolver contradicciones y forma de interrupción de criterio son los artículos 232 al 235 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

## 2.3 Órganos del Poder Judicial que establecen jurisprudencia.

Cómo se ha dicho con anterioridad la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno es quien va a establecer jurisprudencia obligatoria en Materia de acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales; cuando se vote una sentencia con la mayoría calificada de ocho ministros, así como en amparo bien sea vía reiteración o por unificación; de igual forma en materia electoral para unificar los criterios de las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, constituyéndose en el máximo órgano en cuanto a los criterios que establezca ya que sus decisiones son inatacables.

Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia de amparo, bien por vía de reiteración o unificación.

La Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, por reiteración en los asuntos de su competencia o bien por unificación de criterio de la jurisprudencia de las Salas Regionales del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.

Las Salas Regionales del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, por vía de reiteración. En el caso de la Sala Superior y las Salas Regionales es en materia electoral.

Finalmente los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de amparo por la vía de reiteración.

De acuerdo a lo antes expuesto podemos colegir que pueden establecer jurisprudencia obligatoria:

- a) La Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en pleno.
- b) Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- c) Las Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
- d) Las Salas Regionales del Tribunal Electoral de Poder Judicial de la Federación.
- e) Los Tribunales Colegiados de Circuito.

#### **2.4 Órganos Federales que establecen Jurisprudencia.**

Como se ha venido sosteniendo, para que un órgano que ejerce jurisdicción pueda establecer jurisprudencia es menester que esté facultado por la ley para la creación de jurisprudencia.

En el caso de órganos jurisdiccionales de ámbito federal encontramos al Tribunal Federal de Justicia Federal y Administrativa, el cual conforme al artículo 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, faculta a la Sala Superior de dicho tribunal para crear jurisprudencia por reiteración, así como a las Secciones de la Sala Superior.

La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puede a su vez fijar jurisprudencia por unificación o contradicción, en términos del artículo 77 de la aludida Ley, con la característica de que la contradicción se da con sentencias, sin especificar si se trata de las emitidas por las Secciones de la Sala Superior o bien por las Salas Regionales, por lo que podemos entender que puede ser de cualquiera de las mencionadas.

Sumando a los órganos federales que pueden establecer jurisprudencia encontramos a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, pues la Ley Federal del Trabajo la faculta, al ser el órgano encargado de unificar los criterios contradictorios que surjan con motivo de las resoluciones pronunciadas por las Juntas Especiales y por la Junta, pues en la fracción IV del artículo 614 de la citada ley se establece: Uniformar los criterios de resolución de la Junta, cuando las Juntas

Especiales sustenten tesis contradictorias. Con lo cual se genera certeza jurídica en materia de los criterios en materia laboral.

#### **2.5 Órganos Locales que establecen jurisprudencia.**

Dentro del ámbito local podemos decir que conforme a la ley respectiva podrán establecer jurisprudencia en primer término los Tribunales Superiores de Justicia, bien sea funcionando en Pleno o en Salas, pero ello depende como se ha dicho conforme la ley lo establezca, citemos a manera de ejemplo el Tribunal Superior del Estado de Durango que su Ley Orgánica faculta tanto al pleno como a las Salas que lo integran para establecer jurisprudencia.

De la misma forma algunos Tribunales Electorales de los Estados como el del Distrito Federal, establecen jurisprudencia.

En algunos casos los Tribunales Contenciosos Administrativos locales también pueden establecer jurisprudencia, tal es el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, que en el título IV de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, establece que las resoluciones del Tribunal Pleno constituirán jurisprudencia obligatoria para éste y las Salas que lo conforman.

Una de las cuestiones que debilita a los órganos jurisdiccionales que establecen jurisprudencia a nivel local lo constituye el que la jurisprudencia que emitan siempre estará supeditada a la de los órganos federales, con lo cual en algunos casos la producción de jurisprudencia queda en letra muerta, pues éstos quedan en espera de la definición de criterios por parte de los órganos federales.

### 3. Obligatoriedad de la Jurisprudencia.

Podemos señalar que la característica de obligatoriedad de la jurisprudencia debe estar debidamente consignada en la ley que faculta al órgano para su establecimiento, pues desde el artículo 94 de la Constitución se establece que la obligatoriedad de ésta norma debe ser fijado en la ley.

Como regla de obligatoriedad podemos ver que al tratarse de decisiones contenidas en sentencias, vincularán al sujeto emisor del criterio jurídico como a sus inferiores jerárquicos, tal y como se advierten los artículos que se han invocado como fundamento legal de la jurisprudencia.

Por otra parte es menester que se entienda que la jurisprudencia es obligatoria y vincula en la forma apuntada siempre y cuando no exista interrupción o modificación de criterio, o suspensión, pues una de las cualidades esenciales de la jurisprudencia es su dinamismo, ya que constituye el mecanismo ideal para adecuar la norma jurídica a la realidad que constantemente cambia. La jurisprudencia no es algo estático e inmutable, sino que en determinados casos ira cambiando en casos necesarios.

Se estiman casos necesarios cuando la realidad ha superado a la norma jurídica, de tal forma que es necesario adecuarla.

La jurisprudencia cuenta con la características propias de la ley, como abstracción, generalidad e impersonalidad, pero también cuenta con ámbitos de validez y uno de ellos es el temporal, esto es, cuenta con determinada vigencia que se prolonga en tanto no se presente su interrupción y modificación. Podemos señalar, haciendo un símil con la ley, que la interrupción equivale a la abrogación de la jurisprudencia y la modificación a la derogación de la misma.<sup>52</sup>

### Conclusiones

1.- La jurisprudencia implica el ejercicio del poder jurisdiccional dado a los órganos jurisdiccionales.

2.- Podemos afirmar que la jurisprudencia es la adopción de un criterio por parte de un órgano jurisdiccional al momento de resolver un asunto y que conforme a la ley y sus características será obligatorio para éste y sus inferiores.

3.- La tesis es la adopción abstracta de un criterio establecido al resolver un caso concreto.

4.- La jurisprudencia por reiteración implica una repetición determinada del criterio para la conformación de jurisprudencia.

5.- La jurisprudencia por unificación es una forma de dar unidad a los criterios y siempre se dará entre órganos del mismo nivel y será resuelta por un superior fijándose jurisprudencia.

6.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o salas establece jurisprudencia; los Tribunales Colegiados de Circuito, la Sala Superior y Regionales del Tribunal Electoral, son las autoridades que pueden establecer jurisprudencia obligatoria.

7.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, también establecen jurisprudencia obligatoria.

8.- A nivel local algunos Tribunales Superiores de Justicia, Tribunales Electorales y Contenciosos Administrativos podrán establecer jurisprudencia obligatoria si su ley respectiva los autoriza.

9.- En cuanto a la obligatoria existe el principio de que la jurisprudencia vincula al órgano que la emite así como a sus inferiores jerárquicos.

<sup>52</sup> Hernández, Octavio, *Curso de Amparo, instituciones fundamentales*, México, Ediciones Botas, 1966, p. 824.