

Los argumentos de impugnación tributaria efectivos: análisis jurimétrico de los argumentos planteados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria

Recibido: 30 de septiembre de 2021 • Aprobado: 15 de julio de 2022
<https://doi.org/10.22395/ojum.v22n47a19>

Sergio Rojas Barrientos

Universidad Simón I. Patiño, Cochabamba, Bolivia
sergiorojas@usip.edu.bo
<https://orcid.org/0000-0002-3735-6217>

Resumen

Este trabajo evalúa la efectividad de diferentes tipos de argumentos de impugnación planteados con la intención de invalidar resoluciones emitidas por la Administración Tributaria Boliviana. Se analizaron todos los recursos de alzada interpuestos ante la Autoridad de Impugnación Tributaria de Cochabamba en el año 2020. Los seiscientos cuarenta y seis argumentos identificados fueron organizados en treinta tipos de argumentos mutuamente excluyentes. Se registró la frecuencia y efectividad de cada uno de los tipos de argumentos. Se encontró una importante inclinación favorable a los recurrentes en los fallos observados que fue causada, principalmente, por altos índices de eficacia en algunos tipos de argumentos. A la luz de los resultados, se concluye que el recurso de alzada es un medio de impugnación conveniente para los recurrentes, sobre todo si tienen bases para plantear alguno de los argumentos altamente efectivos.

Palabras clave: derecho administrativo; tribunal administrativo; tributación; política fiscal; hacienda pública.

The Effective Tax Challenge Arguments: Jurimetrical Analysis of the Arguments Raised before the Regional Tax Challenge Authority

Abstract

This paper evaluates the effectiveness of different types of challenge arguments raised to invalidate resolutions emitted by the Bolivian Tax Administration. All appeals filed before the Tax Challenge Authority of Cochabamba in 2020 were analyzed. The 646 arguments identified were organized into 30 types of mutually exclusive arguments. The frequency and effectiveness of each of the types of arguments were recorded. A significant inclination in favor of the appellants was found in the decisions observed that were caused, mainly, by high rates of efficacy in some types of arguments. In light of the results, it is concluded that the appeal is a convenient challenge for the appellants, especially if they have grounds to raise any a highly effective arguments.

Keywords: administrative law; administrative tribunals; taxation; fiscal policy; public finance.

Os argumentos de impugnação tributária eficazes: análise jurimétrica dos argumentos apresentados perante a Autoridade de Impugnação Tributária

Resumo

Este trabalho avalia a eficácia de diferentes tipos de argumentos de impugnação apresentados com a intenção de invalidar decisões emitidas pela Administração Tributária Boliviana. Foram analisados todos os recursos de apelação interpostos perante a Autoridade de Impugnação Tributária de Cochabamba no ano de 2020. Os seiscentos e quarenta e seis argumentos identificados foram organizados em trinta tipos de argumentos mutuamente exclusivos. Foi registrada a frequência e eficácia de cada um dos tipos de argumentos. Foi observada uma inclinação significativa a favor dos apelantes nas decisões analisadas, causada principalmente por altas taxas de eficácia em alguns tipos de argumentos. Com base nos resultados, conclui-se que o recurso de apelação é um meio de impugnação adequado para os apelantes, especialmente se tiverem fundamentos para apresentar algum dos argumentos altamente eficazes.

Palavras-chave: direito administrativo; tribunal administrativo; tributação; política fiscal; fazenda pública.

Introducción

Este artículo es el resultado de la actividad investigativa desarrollada por el autor como docente-investigador de la Escuela de Postgrado de la Universidad Simón I. Patiño de Bolivia.

Existe un alto grado de incertidumbre cuando se impugna un acto emitido por la Administración Pública Boliviana. Como un testimonio de la dubitación que embarga a los administrados, podemos citar a varios autores que ven con suspicacia a la entidad administrativa encargada de resolver los recursos de impugnación tributaria, la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) (García Canseco, 2011; Rocha, 2021; Rodrigo y Lizarazu, 2019).

Las dudas que pesan sobre la AIT son solo una manifestación de la decepción generalizada con la que se observa a la Administración Pública en Latinoamérica (Güemes, 2020). Casi nadie cree que tiene buenas probabilidades de éxito cuando se enfrenta a la Administración Pública y esta percepción disuade a muchos administrados de recurrir los actos que les afectan, incluso cuando encuentran injusticias en esos actos.

La falta de transparencia tiene una influencia muy negativa en la percepción popular de la Administración Pública en Bolivia (Güemes, 2020). Casi ninguna dependencia administrativa somete sus resoluciones al escrutinio del público y, en consecuencia, la impresión de parcialidad no puede ser disipada por los investigadores.

Afortunadamente, a partir del año 2007, la AIT adoptó una política de transparencia que, entre otras cosas, implica la publicación de todas sus resoluciones en repositorios digitales abiertos (Autoridad de Impugnación Tributaria, 2007). Este trabajo aprovechó esa base de datos para determinar si las suspicacias que pesan sobre la AIT son justificadas. Para ello, se observaron las trescientas treinta y seis resoluciones emitidas el año 2020 por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba y se analizó si fueron favorables a la Administración Tributaria o al recurrente. Igualmente, se identificaron los argumentos de impugnación más exitosos para orientar las impugnaciones de futuros recurrentes.

Es conveniente aclarar que existen cuatro Autoridades de Impugnación Regional en Bolivia (Chuquisaca, Cochabamba, La Paz y Santa Cruz) y que esta investigación observa únicamente las resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Regional de Cochabamba el año 2020.

Luego del recojo de datos, se encontró una pronunciada inclinación favorable a los recurrentes en las resoluciones analizadas. Esto condice las sospechas de parcialidad de la AIT y parece confirmar las perspectivas halagüeñas vertidas por Vergara (2010) en los inicios de esta institución

Asimismo, se encontró que algunos tipos de argumentos tienen índices de eficacia tan elevados que resultan altamente atractivos para cualquiera que tenga bases para plantearlos. Por ejemplo, de los noventa y tres recurrentes que alegaron el tipo de argumento "prescripción", ochenta y seis consiguieron la revocatoria del acto administrativo impugnado; es decir, el argumento tuvo un índice de eficacia del 92,5 %. Otro tipo de argumento con un índice elevado de eficacia fue el denominado "determinación mixta", que logró anular el acto administrativo impugnado las sesenta y siete veces que se planteó.

Los objetivos de este trabajo se alcanzaron empleando una metodología jurimétrica que permitió la descripción cuantitativa de todas las resoluciones emitidas por la AIT Regional Cochabamba el año 2020.

El trabajo está compuesto por cuatro partes. En el primer bloque se expone el régimen de impugnación tributaria en Bolivia con el propósito de ilustrar al lector sobre las variables que fueron observadas en la investigación. En el segundo bloque se describe la metodología jurimétrica empleada para alcanzar el objetivo de la investigación. La adopción de un diseño cuantitativo para analizar el desempeño de entidades encargadas del control de legalidad de actos administrativos supone una contribución, pues estos análisis suelen ejecutarse desde el paradigma cualitativo. En el tercer bloque se presentan y analizan los resultados alcanzados. Se revela que la mayoría de los ensayos de impugnación observados fueron exitosos y, además, se señalan los tipos de argumentos que lograron invalidar el acto impugnado con más frecuencia. Finalmente, en el cuarto bloque, se presentan las conclusiones del trabajo, sugiriendo a los actores de los procedimientos de impugnación tributaria la adopción de conductas consecuentes con los resultados alcanzados.

Régimen de impugnación tributaria en Bolivia

En este apartado se expone el régimen de impugnación tributaria boliviano con la única intención de describir las variables observadas durante la investigación cuantitativa. Se deja a investigaciones de corte doctrinal el desarrollo de los múltiples debates que afectan los conceptos descritos.

Siendo la Administración Pública un aspecto de la actividad humana, no es infrecuente encontrar en ella errores y abusos. Si los administrados tuviesen que acatar todos los dictámenes de sus administradores sin medios que les permitan defenderse, no sería posible el Estado de derecho.

Los medios de impugnación de actos administrativos son "mecanismos procesales consagrados en la ley para que los interesados puedan obtener la revisión de ciertas decisiones administrativas" (Cuello Iriarte, 2004, p. 801). Es decir, permiten a los administrados defenderse del ejercicio abusivo del poder público solicitando la revisión de aquellos actos administrativos que estimen injustos.

La Administración Tributaria, como una manifestación de la Administración Pública, ejercita sus facultades emitiendo actos administrativos y sus administrados pueden defenderse del ejercicio abusivo de esas potestades mediante la interposición de recursos de impugnación.

En los párrafos sucesivos se desarrollarán cinco cuestiones relativas al régimen de impugnación tributaria en Bolivia: 1. objeto de la impugnación, 2. medios de impugnación disponibles, 3. defectos en los actos administrativos, 4. los resultados de la impugnación, y 5. definición de argumento de impugnación tributaria.

Objeto de la impugnación

En esta investigación se observaron los argumentos de impugnación presentados mediante recursos de alzada. El recurso de alzada es uno de los medios de impugnación que los administrados pueden emplear para protegerse del ejercicio abusivo de la función administrativa; sin embargo, no todas las manifestaciones de la Administración Tributaria son recurribles mediante un recurso de alzada. En este apartado se describirá qué manifestaciones de la Administración Tributaria pueden ser objeto de un recurso de alzada y cuáles no

Aunque la Ley 2492 (2003) restringe el alcance del recurso de alzada a cinco tipos de actos administrativos definitivos (art. 143), la Ley 3092 (2005) extiende su dominio a "todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria" (art. 4).

Entonces, para que un acto administrativo sea impugnable mediante un recurso de alzada debe reunir tres condiciones: 1. haber sido emitido por la Administración Tributaria; 2. tener carácter particular; y 3. ser definitivo.

La primera condición establece que el emisor de un acto administrativo impugnable mediante recurso de alzada debe ser la Administración Tributaria, es decir, "el órgano estatal [...] que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo" (Valdés, 1996, p. 309). Hay que distinguir a este órgano estatal, que ejerce una función administrativa, de aquel que dicta la ley tributaria, que ejerce una función legislativa. La competencia para crear un tributo corresponde al poder legislativo y la competencia para adoptar acciones conducentes a determinarlo y cobrarlo corresponde a la Administración Tributaria (Saccone, 2002). De ese modo, quedan excluidos del dominio del recurso de alzada aquellos actos legislativos que crean tributos. Igualmente, se excluyen aquellos actos administrativos que no son emitidos en ejercicio de una función tributaria, incluso si son emitidos por Administraciones que ejercitan tal función en otras circunstancias. Por ejemplo, aunque el Gobierno Autónomo Municipal emite actos administrativos conducentes al cobro de tributos, como resoluciones determinativas que exigen el pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, también está facultado para emitir otros tipos de actos

administrativos, como aquellos que tienen por objeto la expropiación de bienes que no cumplen una función social. Este segundo género de actos administrativos, aquellos que no se emiten en ejercicio de una función tributaria, tampoco son impugnables mediante el recurso de alzada.

La segunda condición establece que el acto administrativo impugnable mediante recurso de alzada debe ser de alcance particular; es decir, debe circunscribir sus efectos a uno o más sujetos determinados o determinables (Asencios, 2016; Bocanegra, 2012; Fraga, 2000; Huapaya, 2010; Rodríguez-Arana y Sendín, 2009). En consecuencia, no será admisible un recurso de alzada que pretenda invalidar un acto de alcance general. Por ejemplo, a pesar de que la Resolución Normativa de Directorio n.º 10210000011 (2021) se emitió en ejercicio de una función tributaria, no es impugnable mediante un recurso de alzada porque afecta a un conjunto indeterminado de sujetos (establece el sistema de facturación exigible a todos los sujetos pasivos alcanzados por ese deber formal).

La tercera condición restringe el recurso de alzada a actos administrativos definitivos; es decir, aquellos que finalizan un procedimiento administrativo decidiendo el fondo del asunto (Ezcurra, 1978; Gamero y Fernández, 2016; Güechá, 2017). De ese modo, quedan excluidos los actos de trámite, que son "actos instrumentales para el dictado de otro acto definitivo y final, al que preparan [...] a diferencia de los actos definitivos no ponen fin al procedimiento administrativo porque carecen de contenido decisorio y voluntad resolutoria" (Danós, 2007, p. 268). Por ejemplo, aunque una Orden de Verificación es emitida en ejercicio de una función tributaria y tiene alcance particular, no es impugnable mediante un recurso de alzada por ser un acto de trámite, pues carece de contenido decisorio y simplemente sirve como uno de los precursores de la Resolución Determinativa, el acto definitivo del procedimiento administrativo de determinación subsidiaria de oficio.

En síntesis, el objeto de impugnación del recurso de alzada son los actos administrativos definitivos de alcance particular que sean emitidos en ejercicio de una función tributaria.

Medios de impugnación disponibles

El sujeto pasivo boliviano a quien le notifican un acto administrativo definitivo de alcance particular, tiene a su disposición dos medios de impugnación: el recurso de alzada y el contencioso tributario.

Las diferencias más importantes entre ambas alternativas son: primero, que establecen procedimientos diferentes y, segundo, que la autoridad competente para resolver una (el recurso de alzada) es una entidad administrativa que emite actos con contenido jurisdiccional, mientras que la autoridad competente para resolver la otra (el contencioso tributario) es una entidad judicial.

La segunda diferencia merece un comentario más detallado. Las entidades administrativas que resuelven los recursos de alzada son las Autoridades de Impugnación Tributaria Regionales (originalmente denominadas Superintendencias Tributarias Regionales) (Ley 2492, 2003, art. 133). Al ser entidades administrativas, pertenecen orgánicamente al Órgano de Poder Ejecutivo y su imparcialidad podría cuestionarse, pues tienen como misión el control de legalidad de actos emitidos por otras entidades que pertenecen al Órgano de Poder Ejecutivo, las Administraciones Tributarias. En cambio, los tribunales que resuelven los contenciosos tributarios pertenecen al Órgano de Poder Judicial y, en consecuencia, su imparcialidad no está en cuestión.

El contencioso tributario se mantiene vigente a pesar de que el cuerpo normativo que lo establece quedó, en mayor parte, derogado con la entrada en vigor del Código Tributario (Ley 2492, 2003). Subsistió porque el Tribunal Constitucional estimó contrario a la Constitución privar a los administrados de la posibilidad de impugnar los actos definitivos de la Administración Tributaria ante una autoridad judicial. En la Sentencia 0009/04 (2004), el Tribunal Constitucional consideró pertinente restaurar la vía judicial de impugnación como "un medio de tutela alternativo" (p. 14) a la vía administrativa, pues la entidad encargada de resolver la vía administrativa (la Autoridad de Impugnación Tributaria) no puede considerarse "totalmente independiente, en la medida en que el financiamiento de sus actividades, que incluye el pago de sus sueldos, proviene de las recaudaciones tributarias" (p. 14). La decisión quedó refrendada por la Sentencia Constitucional 0018/04 (2004), que establece que los medios de impugnación administrativos (recurso de alzada y recurso jerárquico) "constituyen vías de revisión de los actos administrativos tributarios en sede administrativa, no siendo excluyentes de la impugnación judicial sobre esos actos, sino alternativos para el contribuyente" (pp. 8-9).

Desde la entrada en vigor del Código Tributario actualmente vigente, múltiples autores también han cuestionado la imparcialidad de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT). Se citarán algunos ejemplos:

Rodrigo y Lizarazu (2019) observan que la Autoridad de Impugnación Tributaria "se constituye en un árbitro que pertenece a la esfera del poder ejecutivo y por tanto su imparcialidad e independencia no son absolutos" (p. 66).

En un artículo de prensa reciente, Rocha (2021) juzga que "el mayor problema de la justicia fiscal en la vía administrativa es su dependencia del poder político y la administración fiscal del Estado, lo cual determina su falta de independencia y una cuestionada imparcialidad" (párr. 5).

Finalmente, García Canseco (2011) concluye su repaso de la Autoridad de Impugnación Tributaria sugiriendo reemplazarla "por un Tribunal Fiscal que sea parte del Poder Judicial" (p. 505), en parte porque cuestiona su imparcialidad.

Si las suspicacias citadas anteriormente son justificadas y la AIT tiene una parcialidad favorable a la Administración Tributaria, entonces la mayoría de sus resoluciones tendrían que ser favorables a esta.

Uno de los objetivos de este trabajo es verificar si los datos numéricos obtenidos son consistentes con la premisa formulada anteriormente, es decir, si efectivamente existe una inclinación favorable a la Administración Tributaria en las resoluciones emitidas por la AIT.

Antes de continuar, debemos marcar una última delimitación temática: aunque el estudio de las impugnaciones realizadas mediante el contencioso tributario es pertinente para esta investigación, los tribunales judiciales que las resuelven no ponen a disposición del público sus resoluciones y, en consecuencia, su análisis resulta imposible; en cambio, la AIT pone sus resoluciones a disposición del público mediante su portal de Internet¹. Es por este motivo que tuvimos que excluir de nuestro análisis las impugnaciones formuladas mediante el contencioso tributario.

En síntesis, el objeto de este estudio son los argumentos de impugnación tributaria planteados ante la AIT mediante el recurso de alzada. Es conveniente recordar que este recurso solo es viable contra actos administrativos definitivos de alcance particular emitidos por una Administración Tributaria.

Defectos en los actos administrativos

Quienes impugnan pretenden que una autoridad invalide un acto administrativo porque existe "una confrontación del acto con la norma" (Morcillo Moreno, 2000, p. 152); en otras palabras, identificaron algún defecto en el acto administrativo que ellos consideran amerita su expulsión del orden jurídico.

La doctrina clasifica los defectos en los actos administrativos en defectos tolerables, defectos que provocan la anulación del acto administrativo, aquellos que provocan su nulidad y aquellos que implican que el acto es inexistente (Bermúdez Soto, 2010; Gordillo, 2012; Morcillo Moreno, 2000).

Clasificación tradicional de los defectos

Defectos tolerables

Algunos defectos en los actos administrativos no afectan de forma significativa los derechos de los afectados por ellas y, a pesar de que la autoridad revisora comprueba su existencia, mantienen su validez y vigencia. La razón por la cual se permite a estos actos defectuosos pervivir es porque el ordenamiento jurídico se resiste a la expulsión

¹ Todas las resoluciones analizadas en este trabajo pueden visualizarse en Autoridad de Impugnación Tributaria (2020).

de los elementos que lo constituyen y, en consecuencia, se permite la permanencia de actos con defectos leves.

En las resoluciones de la AIT analizadas en esta investigación se encontraron veintisiete instancias en las cuales se reconocía que la Administración Tributaria incumplió algún plazo del procedimiento administrativo conducente al acto impugnado y, sin embargo, se convalidó dicho acto porque el defecto no afectaba de forma significativa al recurrente (estas instancias representan el 4,2 % del total de argumentos observados). Lo mismo ocurrió en las ochenta y seis instancias en las cuales se verificó defectos en la notificación de actos que, a pesar de haber ocurrido, no impidieron que el recurrente interponga oportunamente el recurso de alzada (estas instancias representan el 13,3 % del total de argumentos observados).

Defectos que implican que el acto es inexistente

La declaración de que un acto es inexistente y que, por lo tanto, nunca provocó efectos jurídicos es el castigo más severo previsto para actos administrativos defectuosos, y está reservado únicamente para aquellos vicios de severidad extraordinaria que ameriten un castigo ejemplar (Gordillo, 2012).

Según Morcillo Moreno (2000), estos defectos ocurren por la ausencia "de un requisito esencial para su formación, de modo que el acto no llega a nacer y carece, por lo tanto, de efectos jurídicos" (p. 153). Aunque la autora les otorga una categoría propia, reconoce que en el ordenamiento jurídico español sus efectos se confunden con aquellos provocados por los defectos de nulidad.

La inexistencia tampoco es una categoría considerada en la normativa boliviana, que establece únicamente dos especies de invalidación: la nulidad y la anulabilidad (Ley 2341, 2002, arts. 35-36).

Defectos que causan la nulidad o anulabilidad del acto

Gordillo (2012) y Morcillo Moreno (2000) distinguen los vicios que provocan la nulidad de aquellos que provocan la anulabilidad por su nivel de gravedad. Los vicios graves acarrearán la nulidad del acto y aquellos de una gravedad intermedia, su anulabilidad.

Si, como resultado de una impugnación, la autoridad revisora resuelve la anulación o la nulidad de un acto administrativo, este quedará invalidado, es decir, dejará de producir efectos jurídicos. Las diferencias más importantes entre la nulidad y la anulabilidad son: 1. es posible que los actos afectados por un vicio que provoque la nulidad sean "expulsados en cualquier momento del ordenamiento jurídico" (Beladéz Rojo, 1994, p. 183), mientras que aquellos que sean afectados por un vicio que provoque la anulabilidad solo pueden expulsarse durante un tiempo determinado por ley; 2. la nulidad invalida el acto administrativo desde que este fue emitido, es decir, retrotrae sus efectos hasta el momento en que el acto nulo fue dictado; en cambio, en la anulación,

la invalidez se produce "a partir del momento en que el organismo competente lo dicta" (Morcillo Moreno, 2000, p. 162), en otras palabras, los actos anulados dejan de producir efectos jurídicos solo a partir de la declaratoria de anulación.

Como puede evidenciarse en las citas precedentes, la doctrina clasifica los vicios en los actos administrativos según dos criterios: su nivel de gravedad (tolerable, intermedio, grave y extraordinario) y el efecto que tal vicio acarrea (ningún efecto, anulabilidad, nulidad e inexistencia).

Aunque el ordenamiento jurídico boliviano adopta en buena medida la clasificación mencionada anteriormente para los actos administrativos en general (Ley 2341, 2002, art. 35), los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria han merecido un régimen de impugnación especial (Ley 2492, 2003, art. 131).

El régimen de impugnación especial aplicable únicamente a actos administrativos definitivos de la Administración Tributaria no categoriza expresamente los vicios o defectos que acarrear la invalidez de los actos; sin embargo, para comprender mejor sus efectos, es conveniente exponer otra clasificación: aquella que divide los defectos en defectos de forma y defectos de fondo.

Clasificación en defectos de fondo y de forma

Defectos de fondo

Los defectos de fondo (llamados también materiales o sustantivos) ocurren cuando el acto administrativo atribuye a un sujeto un efecto jurídico que no le corresponde. Estos defectos pueden ser ocasionados por una inadecuada interpretación de la norma o por una valoración incorrecta de los elementos probatorios.

Cuando un recurrente impugna un acto administrativo alegando un defecto de fondo, lo que hace es cuestionar si la Administración Tributaria tiene una causa fáctica o legal que justifique su resolución. Por ejemplo, si la Administración Tributaria aplica una norma que no estaba vigente al momento de producirse el hecho por el cual se atribuye una obligación al recurrente, su acto carece de una causa legal que lo justifique; en cambio, si infiere que el recurrente adoptó una conducta que implica el nacimiento de una obligación a partir de elementos probatorios valorados incorrectamente, su acto carecerá de una causa fáctica que lo justifique.

Defectos de forma

Los defectos de forma ocurren por dos circunstancias: o bien porque el procedimiento administrativo que condujo a la resolución impugnada no se desarrolló conforme prevé la normativa o porque el propio acto impugnado no fue declarado en la forma establecida por la ley (Carretero, 1969; Cassagne, 2002; Maqueda, 2010, p. 485). Por ejemplo, si la Administración Tributaria omitió notificar al recurrente con el acto que

daba inicio al plazo para la presentación de elementos probatorios de descargo, se habrá desviado del procedimiento en tal extremo que el acto definitivo que surja como resultado podría ser invalidado; en cambio, si, a pesar de haber cumplido correctamente con el procedimiento, la Administración Tributaria emite un acto que no manifieste con claridad cuáles fueron los fundamentos que lo motivaron o uno en el que no se consigne cuál es la cuantía de la obligación impuesta, tal acto podrá ser invalidado por haber sido declarado de forma incorrecta.

Los resultados de un recurso de alzada

Durante el procedimiento de impugnación, la AIT considerará las alegaciones formuladas por el recurrente y emitirá alguna de las siguientes resoluciones:

- a) Revocatoria total o parcial del acto recurrido;
- b) Confirmatoria;
- c) Anulatoria con reposición hasta el vicio más antiguo. (Ley 2492, 2003, art. 212).

Si la AIT resuelve confirmar el acto administrativo recurrido es porque no identificó ningún defecto que amerite su expulsión del orden jurídico. Esto no necesariamente significa que el acto administrativo sea perfecto, pues es posible confirmar actos que contengan defectos tolerables.

Si la AIT identifica un defecto de forma en el acto impugnado que vulnere gravemente los derechos del recurrente, lo anulará. La anulación invalida el acto administrativo y retrotrae el procedimiento hasta el vicio más antiguo, permitiendo a la Administración Tributaria "retomar el procedimiento y practicar de nuevo" el acto defectuoso (Hernández Guijarro, 2015, p. 710).

Si la AIT identifica un defecto de fondo en el acto recurrido, lo revocará. Al revocar, la AIT invalida el acto administrativo sin permitir a la Administración Tributaria practicar nuevamente el acto defectuoso; es decir, a diferencia de la anulación, la invalidez que surge como consecuencia de la revocatoria no permite a la Administración Tributaria perseguir su pretensión con la emisión de un nuevo acto administrativo carente de defectos. La revocación suprime la pretensión impidiendo su persecución mediante el acto revocado o cualquier otro acto futuro. La revocatoria puede afectar la totalidad de la resolución o solo una parte de ella. En caso de que sea una revocación parcial, la AIT debe manifestar qué aspectos de la resolución conservan su validez y cuáles fueron invalidados.

De los cuatro efectos posibles de una impugnación tributaria, la revocatoria total, la revocatoria parcial y la anulación implican la invalidez del acto recurrido y, por lo tanto, es posible afirmar que son resultados favorables al recurrente; en cambio, la confirmación implica el mantenimiento del acto recurrido en el ordenamiento jurídico

y, por lo tanto, puede decirse que este resultado es favorable a la Administración Tributaria. Esta distinción permitirá verificar si el conjunto de resoluciones analizado muestra una inclinación favorable a la Administración Tributaria como sospechan los autores que fueron citados anteriormente.

Argumento de Impugnación Tributaria

Ossorio (2017) define argumento como un "razonamiento que se emplea para probar o demostrar una proposición, o bien para convencer a otro de aquello que se afirma o se niega" (p. 85).

La "proposición" de un recurrente que impugna un acto definitivo de la Administración Tributaria es que tal acto adolece de un defecto que amerita su expulsión del ordenamiento jurídico.

Podría definirse un argumento de impugnación como aquel razonamiento empleado por un recurrente para convencer a una autoridad revisora de la existencia de un defecto en un acto definitivo emitido por la Administración Tributaria, con el objetivo de que tal acto sea expulsado del ordenamiento jurídico.

Cada recurso de alzada contiene al menos un argumento de impugnación tributaria, aunque los recurrentes suelen aprovechar un solo recurso para plantear múltiples argumentos. En la muestra analizada en este trabajo se plantearon, en promedio, 1,93 argumentos por recurso de alzada. Los recurrentes con más argumentos plantearon seis.

Metodología

Este trabajo categorizó y evaluó el desempeño de los argumentos de impugnación tributaria planteados ante las AIT Regional Cochabamba el año 2020.

Un segundo objetivo fue determinar con qué frecuencia la AIT Regional Cochabamba falló a favor del recurrente y con qué frecuencia falló a favor de la Administración Tributaria el año 2020.

Para cumplir estos objetivos se empleó la metodología jurimétrica, que es la aplicación de métodos cuantitativos, usualmente estadística, al derecho (Colombo et al., 2017, párr. 1). Se adoptó un diseño descriptivo transversal para analizar todas las resoluciones con las que la AIT Regional Cochabamba resolvió recursos de alzada el año 2020.

Población y censo

La población está conformada por todas las resoluciones que resuelven recursos de alzada emitidas por la AIT Regional de Cochabamba el año 2020. En total, son trescientos treinta y seis resoluciones.

Se eligieron las resoluciones que resuelven recursos de alzada por dos motivos: primero, porque están disponibles en un repositorio de acceso público alojado en internet², y, segundo, porque, al ser el primer medio de impugnación empleado por los recurrentes, los defectos señalados en ellas se refieren únicamente al acto impugnado y al procedimiento administrativo que lo produjo. Seleccionar resoluciones jurisdiccionales de primera instancia es muy común en las investigaciones jurimétricas, pues ellas suelen resolver problemas más concretos que las que se resuelven en instancias de impugnación superiores y, en consecuencia, proporcionan mejores oportunidades de cuantificación (Bories, 1995).

Se eligió el año 2020 por ser la gestión más reciente con todas las resoluciones publicadas en el repositorio de la AIT.

Se eligió Cochabamba por ser el distrito en el que el investigador ejerce la abogacía y, por lo tanto, en el que tiene mayor familiaridad con las resoluciones emitidas por la AIT Regional competente.

Se recogieron datos de la totalidad de los componentes de la población, es decir, se practicó un censo sobre las trescientos treinta y seis resoluciones emitidas por la AIT Regional Cochabamba el año 2020.

Variables observadas

Al observar las resoluciones se registraron las siguientes variables nominales:

Parte resolutive

Se registró si se confirmó, anuló o revocó total o parcialmente el acto administrativo impugnado.

Administración Tributaria

Identificamos cinco tipos de Administraciones Tributarias que emitieron los actos recurridos: Gobiernos Autónomos Municipales (GAM), Gobiernos Autónomos Departamentales (GAD), Servicio de Impuestos Nacionales (SIN regular), Servicio de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes (Sin Graco) y Aduana Nacional.

Tipo y desempeño de los argumentos planteados

Para registrar esta variable construimos un instrumento de recogida de datos usando la técnica de análisis de contenidos³. Esta técnica consiste en recolectar un conjunto de documentos, como las resoluciones de la AIT, y leerlos sistemáticamente para registrar características consistentes (Hall y Wright, 2008).

² Autoridad de Impugnación Tributaria (2020).

³ La versión completa de la ficha de recojo de datos está disponible en el Anexo.

La característica que nos propusimos observar son los argumentos planteados por los recurrentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria ante la AIT.

Como se indicó anteriormente, los argumentos señalan un supuesto defecto en el acto impugnado con la esperanza de que sea expulsado del ordenamiento jurídico.

Se notó que diferentes recurrentes señalaron un mismo tipo de defecto en diferentes recursos de alzada. Por ejemplo, varios recurrentes argumentaron que el acto impugnado era inválido porque no fue notificado correctamente o que el acto carecía de validez porque aplicó una norma que no estaba vigente al momento de acaecer el hecho por el cual se les atribuye una obligación. Es decir, se notó que era posible categorizar los argumentos en función del tipo de defecto que señalaban.

Se descubrió que los seiscientos cuarenta y seis argumentos analizados pueden clasificarse en treinta categorías de argumentos mutuamente excluyentes. Las categorías de argumentos y su codificación están disponibles en el anexo destinado al instrumento de recogida de datos.

Luego de identificar la categoría a la que pertenece cada argumento, se registró si fue eficaz o ineficaz⁴. Un argumento eficaz es aquel que consiguió convencer a la AIT de la necesidad de revocar o anular el acto impugnado; en cambio, un argumento ineficaz es aquel que no consiguió persuadir a la AIT sobre la existencia de un defecto intolerable en el acto impugnado y, en consecuencia, no causó ningún efecto.

Análisis de los resultados

Parte resolutive

Resultados generales

La tabla 1 describe los resultados arrojados luego de analizar la parte resolutive de los trescientos treinta y seis recursos de alzada observados. En la columna "inclinación" se dividen las cuatro respuestas posibles a un recurso de alzada en dos categorías: si fueron favorables a la Administración Tributaria o si fueron favorables al recurrente. La columna "resolución" divide los datos arrojados por el análisis en cuatro categorías, una para cada una de los cuatro respuestas posibles a un recurso de alzada. La columna "frecuencia (f)" muestra el número de instancias en las que se observó cada uno de los tipos de respuestas. La columna "porcentaje" muestra la proporción de cada uno de los tipos de repuestas respecto del total de resoluciones observadas. Finalmente, la columna "porcentaje acumulado" muestra qué proporción de las respuestas fue favorable a la Administración Tributaria y qué proporción favorable al recurrente.

⁴ Los datos recogidos pueden visualizarse en Rojas-Barrientos (2021).

Tabla 1. Resultados Generales

Inclinación	Resolución	Frecuencia (f)	Porcentaje (%)	Porcentaje acumulado
Favorable a la AT	Confirmatoria	92	27,4	27,4
Favorable al Recurrente	Anulatoria	135	40,2	72,6
	Revocatoria parcial	56	16,7	
	Revocatoria total	53	15,8	
Total		336	100	100

Fuente: elaboración propia.

Los resultados generales muestran que la mayoría de las resoluciones que resolvieron un recurso de alzada tuvieron como efecto invalidar el acto administrativo impugnado. Los resultados que fueron denominados favorables al recurrente (anulatorio, revocatorio parcial y revocatorio total) representan un 72,6 % del total, mientras que el resultado que fue denominado favorable a la Administración Tributaria (AT) (confirmatorio) representa un 27,4 %. Este resultado muestra una importante inclinación favorable al recurrente en las resoluciones de la AIT.

Aunque las sospechas de parcialidad de la AIT a favor de la Administración Tributaria no son consistentes con los resultados de esta investigación (García Canseco, 2011; Rocha, 2021; Rodrigo y Lizarazu, 2019), no podemos declararlas infundadas mientras no se aplique una metodología similar sobre una muestra representativa de las resoluciones que resolvieron un recurso de alzada desde la entrada en vigor de este medio de impugnación hasta la fecha.

Resultados por administración tributaria

La tabla 2 describe el desempeño de cada una de las Administraciones Tributarias cuyos actos definitivos fueron impugnados en las resoluciones observadas. En la primera columna se identifican las cinco Administraciones Tributarias cuyas resoluciones fueron recurridas. La sección "total" está dividida en dos columnas: la columna "f" (de frecuencia) representa el número de instancias que se impugnó un acto definitivo de cada una de las Administraciones Tributarias observadas y la columna "%" (de porcentaje) representa la proporción que tal número de instancias representa respecto del total de resoluciones observadas. Las secciones "Confirmatoria", "Anulatoria", "Revocatoria parcial" y "Revocatoria total" siguen el mismo esquema: están divididas en dos columnas: la columna f (de frecuencia) describe el número de instancias en las que el acto emitido por la Administración Tributaria observada obtuvo la respuesta representada por la sección y la columna % (de porcentaje) muestra la proporción que tal número de instancias representa respecto del total de actos impugnados de la Administración Tributaria observada.

Tabla 2. Desempeño de las Administraciones Tributarias observadas

	Total		Confirmatoria		Anulatoria		Revocatoria parcial		Revocatoria total	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
GAM	151	44,9	7	4,6	82	54,3	40	26,5	22	14,6
SIN (regular)	34	10,1	11	32,4	3	8,8	8	23,5	12	35,3
SIN (GRACO)	49	14,6	32	65,3	5	10,2	2	4,1	10	20,4
Aduana	100	29,8	42	42	43	43	6	6	9	9
GAD	2	0,6	0	0	2	100	0	0	0	0
Total	336	100	92		135		56		53	

Fuente: elaboración propia.

Puede apreciarse una distribución muy asimétrica entre las administraciones tributarias cuyos actos fueron impugnados mediante un recurso de alzada. Los Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) emitieron el 44,9 % del total de actos recurridos, mientras que los Gobiernos Autónomos Departamentales (GAD) emitieron apenas un 0,6 %. Es posible que esta asimetría se explique por la diferencia en la cantidad de resoluciones impugnables que emite cada administración tributaria. Los GAM tienen tuición sobre múltiples tributos y administran a centenas de miles de contribuyentes y, en consecuencia, es previsible que emitan muchos más actos impugnables que los GAD, que tienen muchos menos tributos bajo su tuición y administran a muchos menos contribuyentes.

Otro aspecto cuyo análisis resulta provechoso es el desempeño de cada administración tributaria. Solo el 4,6 % de los actos impugnados a los GAM fueron confirmados por la AIT, lo cual implica que se encontró algún defecto intolerable en el 95,4 % restante. Esta enorme desproporción demuestra que los GAM tienen un alto índice de yerros en el ejercicio de sus facultades tributarias cuya causa debería ser el objeto de un estudio exclusivo.

Este resultado se hace incluso más alarmante cuando se toma en cuenta la presunción de legitimidad (Ley 2492, 2003, art. 65). Gracias a ella, los actos de la Administración Tributaria se consideran emitidos conforme a ley, a menos que una autoridad competente determine lo contrario; es decir, si un contribuyente es afectado por un acto administrativo defectuoso y no lo impugna, sufrirá sus efectos como si tal acto fuese legal.

No es posible saber qué porcentaje de los actos administrativos definitivos emitidos por los GAM fueron impugnados, pero, considerando las dudas sobre la imparcialidad de la AIT y el costo que supone impugnar, este no podría ser un porcentaje muy elevado. Existe, entonces, una cantidad importante de actos administrativos impugnables que nunca fueron recurridos y que, en consecuencia, surtieron efectos sin ningún obstáculo. Con el alto índice de yerros encontrado en las resoluciones que sí

fueron impugnadas, cabe preguntarse: ¿qué porcentaje de los actos no impugnados se invalidarían si fuesen recurridos oportunamente?

Lo mismo podría decirse para el SIN (regular) y la Aduana, ambas con índices de invalidación que superan sus índices de confirmación. Solo el SIN (Graco) consiguió un índice de confirmación que supera su índice de invalidación e, incluso en este caso, la proporción de resoluciones invalidada (34,7 %) hace de la impugnación una opción atractiva para los sujetos pasivos.

La muestra analizada contiene dos instancias de impugnación a las resoluciones de los GAD, un número insuficiente para emitir criterio sobre su desempeño.

Tipo y desempeño de los argumentos

Se identificaron seiscientos cuarenta y seis argumentos de impugnación considerados en las trescientos treinta y seis resoluciones analizadas. De los seiscientos cuarenta y seis argumentos, doscientos sesenta y ocho (41,5 %) fueron eficaces, es decir, consiguieron invalidar el acto impugnado y trescientos setenta y ocho (58,5 %) fueron ineficaces, es decir, no consiguieron invalidar el acto impugnado.

Es importante recordar que no existe un límite a la cantidad de argumentos que pueden plantearse en un recurso de alzada y que basta con que uno sea eficaz para que el acto impugnado sea invalidado. Esto explica cómo, a pesar de que más de la mitad de los argumentos planteados fueron ineficaces (58,5 %), la enorme mayoría de los intentos de impugnación fueron exitosos (72,6 %).

Se clasificó cada argumento según el defecto que denunciaron. De ese modo, se identificaron treinta tipos de argumentos mutuamente excluyentes en los cuales fue posible clasificar los seiscientos cuarenta y seis argumentos observados.

Se dividió a los tipos de argumentos en dos categorías: argumentos efectivos, es decir, aquellos que consiguieron invalidar (anular o revocar) el acto impugnado al menos una vez, y argumentos inefectivos, es decir, aquellos que nunca consiguieron invalidar el acto impugnado.

Argumentos efectivos

No todos los argumentos efectivos son eficaces. Con frecuencia, el recurrente señala un defecto que causó la invalidación del acto impugnado en otros casos y, sin embargo, no consigue convencer a la AIT de la presencia de ese defecto en su propio caso. Por ejemplo, treinta y cinco recurrentes argumentaron que el defecto "No adecuación" era aplicable a los actos que impugnaron y solo ocho de ellos tuvieron éxito. En otras palabras, "No adecuación" es un argumento que tiene el potencial de provocar la invalidez del acto, pero la mayoría de las veces ese potencial no es

alcanzado; es decir, a pesar de que "No adecuación" es un argumento efectivo, la mayoría de las veces es ineficaz.

Cuando los argumentos son eficaces provocan tres tipos de efectos sobre los actos que impugnan: su anulación, revocación parcial o revocación total.

Presentaremos los argumentos efectivos en dos categorías: 1. aquellos argumentos que provocan la revocatoria total o parcial del acto impugnado cuando son eficaces y 2. aquellos que provocan la anulación del acto impugnado cuando son eficaces.

Argumentos efectivos que pretenden revocar el acto impugnado

La tabla 3 describe los resultados arrojados luego de analizar los seiscientos cuarenta y seis argumentos observados. En la columna "abreviación del argumento" se identifican los argumentos que lograron revocar total o parcialmente el acto impugnado al menos en una oportunidad. La columna "ineficaz" muestra el número de instancias en las cuales el argumento obtuvo una respuesta confirmatoria de la AIT, es decir, cuántas veces fracasó en su propósito de invalidar el acto impugnado. La columna "eficaz" muestra el número de instancias en las cuales el argumento consiguió la revocación total o parcial del acto impugnado, es decir, cuántas veces consiguió invalidar total o parcialmente el acto impugnado. La columna "% de eficacia" muestra en qué proporción el argumento observado consiguió invalidar total o parcialmente el acto impugnado.

Tabla 3. Argumentos revocatorios efectivos

<i>Abreviación del argumento⁵</i>	<i>Ineficaz</i>	<i>Eficaz</i>	<i>% de Eficacia</i>
No Adecuación ⁶	27	8	2,9 %
Valoración ⁷	50	9	15,3 %
Pago	1	1	50 %
Prescripción	7	86	92,5 %
No beneficio	3	6	66,7 %
Total	88	110	55,6 %

Fuente: elaboración propia.

Un argumento que merece mayores comentarios es "Prescripción", pues no solo consiguió un alto índice de eficacia (92,5 %), sino que también fue planteado más veces que cualquier otro argumento analizado (ochenta y seis).

⁵ Revisar el Anexo para encontrar la descripción completa de los defectos.

⁶ Aunque este argumento provocó la revocatoria del acto impugnado casi siempre que fue eficaz, provocó su anulación en la resolución ARIT-CBA-RA 0096/2020.

⁷ Aunque este argumento provocó la revocatoria del acto impugnado casi siempre que fue eficaz, provocó su anulación en la resolución ARIT-CBA-RA 0323/2020.

Para comprender por qué este argumento presenta valores tan atípicos, es necesario explicar brevemente el tratamiento que ha merecido el instituto de la prescripción en los últimos años.

Cuando el Código Tributario actualmente vigente entró en vigor, estableció un plazo de cuatro años para la prescripción de la mayoría de las facultades tributarias (Ley 2492, 2003, art. 59). Este plazo fue modificado en dos oportunidades: en el año 2012 se estableció un plazo de diez años y, en el año 2016, se estableció el plazo de ocho años actualmente vigente (Ley 291, 2012, disposición adicional quinta; Ley 317, 2012, disposición adicional doceava; Ley 812, 2016, art. 2).

Las Administraciones Tributarias interpretaron que los nuevos plazos de prescripción podían ser aplicados de forma retroactiva; es decir, que podían aplicarse a obligaciones tributarias cuyo cómputo de prescripción inició antes de la entrada en vigor de las normas que ampliaban el plazo de la prescripción.

En principio, la AIT permitió la aplicación retroactiva de los nuevos plazos de prescripción; sin embargo, esta interpretación fue modulada gracias a las sentencias de la Sala Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia 39/2016, 47/2016 y 153/2017. Como puede evidenciarse en las resoluciones analizadas, la nueva interpretación de la AIT castiga con revocación la aplicación retroactiva de los nuevos plazos de prescripción.

Por la cantidad de veces que los recurrentes denunciaron el ejercicio de facultades prescritas (noventa y tres), puede asumirse que muchas Administraciones Tributarias todavía no modularon sus interpretaciones a la luz de las sentencias del Tribunal Supremo de Justicia y, como consecuencia de ello, muchas de sus resoluciones (ochenta y seis) fueron revocadas.

Aunque una explicación más detallada de la aplicación de la prescripción en el sistema tributario boliviano resultaría sumamente provechosa, tal cuestión excede los límites temáticos de este estudio. Para mayores referencias, el libro de Rodrigo y Lizarazu (2019) contiene una sección que aborda este tópico de forma exhaustiva y atinada.

Argumentos efectivos que pretenden anular el acto impugnado

La tabla 4 describe los resultados arrojados luego de analizar los seiscientos cuarenta y seis argumentos observados. En la columna "abreviación del argumento" se identifican los argumentos que lograron anular el acto impugnado al menos en una oportunidad. La columna "ineficaz" muestra el número de instancias en las cuales el argumento obtuvo una respuesta confirmatoria de la AIT, es decir, cuántas veces fracasó en su propósito de invalidar el acto impugnado. La columna "eficaz" muestra el número de instancias en las cuales el argumento consiguió la anulación del acto impugnado, es decir, cuántas veces consiguió invalidar el acto impugnado. La columna

"% de Eficacia" muestra en qué proporción el argumento observado consiguió invalidar el acto impugnado.

Tabla 4. Argumentos anulatorios efectivos

<i>Abreviación del argumento</i> ⁸	<i>Ineficaz</i>	<i>Eficaz</i>	<i>% Eficacia</i>
Procedimiento inapropiado	0	1	100 %
No inclusión	0	1	100 %
Notificación ⁹	86	4	4,4 %
Consideración	28	33	54,1 %
Fundamentación insuficiente	32	15	31,9 %
Determinación presunta	10	24	70,6 %
Determinación mixta	0	67	100 %
Congruencia	3	4	57,1 %
Corrección	10	1	9,1 %
Cumplimiento ¹⁰	2	8	80 %
Total	171	158	48,0 %

Fuente: elaboración propia.

Un argumento que alcanzó un número muy importante de anulaciones fue el que se abrevió como "Determinación Mixta", el cual denuncia la determinación mixta practicada por la Administración Tributaria que no manifestó qué datos proporcionados por el sujeto pasivo usó en el cálculo de la base imponible. El GAM de Cochabamba notificó determinaciones mixtas de forma masiva mediante la prensa, extremo que puede evidenciarse en las resoluciones que resuelven este argumento¹¹. La enorme cantidad de sujetos alcanzada por una resolución genérica, insensible a las circunstancias particulares de cada uno de los afectados, explica el alto índice de anulaciones causadas por este defecto.

Otro argumento responsable por múltiples anulaciones es el que fue abreviado como "determinación presunta" que denuncia la determinación practicada por la Administración Tributaria que no justificó apropiadamente la elección de la técnica empleada para calcular la base imponible sobre base presunta. Este argumento se

⁸ Revisar el Anexo para encontrar la descripción completa de los defectos.

⁹ Aunque este argumento provocó la revocatoria del acto impugnado en las resoluciones ARIT-CBA-RA 0086/2020 y ARIT-CBA-RA 0208/2020, el efecto práctico de tales revocatorias fue retrotraer un proceso administrativo hasta el vicio más antiguo.

¹⁰ Aunque este argumento provocó la anulación del acto impugnado casi siempre que fue eficaz, provocó su revocatoria en la resolución ARIT-CBA-RA 0032/2020.

¹¹ En la base de datos disponible en Rojas-Barrientos (2021), ver las resoluciones con el código 12241 en alguno de sus argumentos.

empleó con gran éxito en contra de la Aduana Nacional que, en múltiples ocasiones, pretendió emplear métodos de valoración sin haber agotado alternativas menos lesivas a los intereses del sujeto pasivo¹².

Argumentos altamente efectivos

Aunque se identificaron quince tipos de argumentos efectivos, la distribución de instancias eficaces no es homogénea entre ellos. "Prescripción", por ejemplo, causó la revocación total o parcial de ochenta y seis actos de la Administración Tributaria, mientras que "Corrección" causó la anulación de apenas un acto. Para identificar cuáles fueron los argumentos más efectivos, se consideró aquellos que alcanzaron porcentajes de eficacia superiores al 50 % y que fueron planteados al menos veinte veces.

Los cuatro tipos de argumentos con mejor desempeño ("Prescripción", "Determinación presunta", "Determinación mixta" y "Consideración") representan el 78,4 % (doscientos diez) de todos los argumentos eficaces observados. El alto índice de eficacia mostrado por estos argumentos hace que su planteamiento sea muy atractivo para cualquiera que esté considerando recurrir un acto de la Administración Tributaria.

Conclusiones

Esta investigación catalogó y evaluó el desempeño de los argumentos de impugnación tributaria resueltos por la AIT Regional Cochabamba el año 2020 y también determinó si las resoluciones que resuelven recursos de alzada muestran la inclinación favorable a las Administraciones Tributarias que muchos autores sugieren.

Las sospechas de parcialidad de la AIT¹³ a favor de las Administraciones Tributarias manifestadas por varios autores, no fueron confirmadas por los resultados de este trabajo (García Canseco, 2011; Rocha, 2021; Rodrigo y Lizarazu, 2019); al contrario, se encontró una importante inclinación favorable al recurrente: el 72,6 % (doscientos cuarenta y cuatro) de los recursos de alzada consiguieron invalidar total o parcialmente el acto que impugnaron (revocación o anulación) y solo el 27,5 % (noventa y dos) de los actos impugnados conservaron su validez luego de ser confirmados por la AIT.

Esta importante inclinación favorable al recurrente se agudiza al considerar el desempeño de algunas administraciones tributarias individualmente. Solo el 4,6 % (siete) de los actos impugnados a los GAM consiguieron conservar su validez luego de ser impugnados mediante un recurso de alzada, lo cual implica que el 95,4 % (ciento cuarenta y cuatro) de los actos restantes adolecía de algún defecto intolerable que causó su expulsión total o parcial del ordenamiento jurídico.

¹² En la misma base de datos, buscar las resoluciones con el código 12231 en alguno de sus argumentos.

¹³ Cabe aclarar que las sospechas de parcialidad antes mencionadas se aplican a toda la actuación de la AIT, independientemente de la jurisdicción o estancia administrativa cuyas resoluciones son controladas.

De las treinta categorías de argumentos identificadas, solo quince lograron invalidar el acto impugnado en alguna oportunidad (argumentos efectivos), mientras que las quince restantes no consiguieron su propósito en ninguna oportunidad (argumentos inefectivos).

Se encontró que cada tipo de argumento efectivo estaba vinculado a un solo tipo de efecto consistentemente; por ejemplo, siempre que se ensayó el argumento "prescripción" exitosamente se produjo la revocación del acto impugnado y no su anulación; en cambio, siempre que se alegó el argumento "consideración" exitosamente se produjo la anulación del acto impugnado y no su revocación.

Se observó que los cuatro tipos de argumentos con mejor desempeño ("Prescripción", "Determinación presunta", "Determinación mixta" y "Consideración") representan el 78,4 % de todos los argumentos eficaces observados.

El elevado índice de éxito de los recursos de alzada analizados debería alentar a los sujetos pasivos a usar este medio de impugnación con más frecuencia, sobre todo si tienen buenas bases para plantear alguno de los argumentos altamente efectivos.

El mal desempeño en las impugnaciones mostrado por algunas Administraciones Tributarias sugiere la presencia de un problema sistémico. Investigaciones que indaguen las causas de la emisión de actos defectuosos en las diferentes Administraciones Tributarias podrían ser altamente provechosas.

Igualmente, nuevas investigaciones que apliquen la metodología empleada en este trabajo sobre resoluciones emitidas por otras dependencias regionales de la AIT o emitidas en otros años serían de gran interés para verificar estos hallazgos.

Referencias

- Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia. (2012, 24 de septiembre). *Ley 291 de 2012. Ley de modificaciones al presupuesto general del Estado* (PGE 2012). Gaceta Oficial n.º 422NEC. <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/buscar/291>
- Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia. (2012, 12 de diciembre). *Ley 317 de 2012. Ley de presupuesto general del Estado – Gestión 2013*. Gaceta Oficial n.º 453NEC.
- Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia. (2016, 1 de julio). *Ley 812 de 2016*. Gaceta Oficial n.º 870NEC. <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/buscar/812>
- Asencios, P. (2016). *Curso Validez y Nulidad del Acto Administrativo*. Academia de la Magistratura. <https://www.studocu.com/pe/document/universidad-nacional-san-luis-gonzaga/derecho-laboral/validez-y-nulidad-de-acto-administrativo/9107756>
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (2007). *Memoria Institucional 2007*. <https://web.archive.org/web/20220715021043/https://www.ait.gob.bo/memoria-2007/>
- Autoridad de Impugnación Tributaria. (2020). *Resoluciones de recursos de alzada de Cochabamba*. <https://web.archive.org/web/20220722075232/https://www.ait.gob.bo/regional/?regional=Cochabamba&idtema=2020>

- Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba. (2020, 17 de febrero). Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0032/2020 (Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo Regional). <https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/ARIT-CBA-RA-0032-2020.pdf>
- Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba. (2020, 12 de junio). Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0086/2020 (Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo Regional). <https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/ARIT-CBA-RA-0086-2020.pdf>
- Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba. (2020, 19 de junio). Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0096/2020 (Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo Regional). <https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/ARIT-CBA-RA-0096-2020.pdf>
- Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba. (2020, 17 de agosto). Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0208/2020 (Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo Regional). <https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/ARIT-CBA-RA-0208-2020.pdf>
- Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Cochabamba. (2020, 14 de diciembre). Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0323/2020 (Eric Ausberto Rojas Urquiza, Director Ejecutivo Regional). <https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/ARIT-CBA-RA-0323-2020.pdf>
- Beladérez Rojo, M. (1994). La nulidad y la anulabilidad: Su alcance y significación. *Revista de Administración Pública*, (133), 155-188. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=17208>
- Bermúdez Soto, J. (2010). Estado actual del control de legalidad de los actos administrativos. ¿Qué queda de la nulidad de derecho público? *Revista de Derecho*, 23(1), 103-123. <https://doi.org/10.4067/s0718-09502010000100005>
- Bocanegra, R. (2012). *Lecciones sobre el acto administrativo*. Editorial Civitas.
- Bories, S. (1995). La jurimetría: un aspecto de la jurística. *Informática y derecho: Revista iberoamericana de derecho informático*, (8), 51-61. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=248396>
- Carretero, A. (1969). Causa, motivo y fin del acto administrativo. *Revista de administración pública*, (58), 127-148. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2111586>
- Cassagne, J. (2002). *Derecho Administrativo. Tomo II*. Abeledo-Perrot.
- Colombo, B. A., Buck, P. y Bezerra, V. M. (2017). Challenges when using jurimetrics in Brazil-A survey of courts. *Future Internet*, 9(4).
- Congreso Nacional de Bolivia. (2002, 23 de abril). *Ley 2341 de 2002. Ley del procedimiento administrativo*. Gaceta Oficial n.º 2390. <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/buscar/2341>
- Congreso Nacional de Bolivia. (2003, 2 de agosto). *Ley 2492 de 2003. Código Tributario Boliviano*. Gaceta Oficial n.º 2508. <https://www.derechoteca.com/gacetabolivia/ley-2492-del-02-agosto-2003>
- Congreso Nacional de Bolivia. (2005, 7 de julio). *Ley 3092 de 2005*. Gaceta Oficial n.º 2766. <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/buscar/3092>
- Cuello Iriarte, G. (2004). Medios de impugnación en el derecho administrativo. Vía gubernativa. *Vniversitas*, 53(107), 797-811. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/vnijuri/article/view/14799>
- Danós, J. (2007). La Impugnación de los Actos de Trámite en el Procedimiento Administrativo y la Queja. *Derecho & Sociedad*, (28), 267-271. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17237>

- Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia. (2021, 11 de agosto). *Resolución Normativa de Directorio N° 10210000011*. <https://impuestos.com.bo/sistema-facturacion-rnd-1021-11/>
- Ezcurra, J. L. V. (1978). Los actos administrativos de trámite: el acto reiterativo y la indefensión del particular. *Revista de Administración Pública*, 86, 335-386.
- Fraga, G. (2000). *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa.
- Gamero, E. y Fernández, S. (2016). *Manual básico de derecho administrativo*. Tecnos.
- García Canseco, O. (2011). *Derecho Tributario y Legislación Tributaria*. El Original San José.
- Güechá, C. N. (2017). La noción de acto administrativo: un análisis desde la discrecionalidad en la actuación de la Administración. *Opinión Jurídica*, 16(31), 25-48. <https://doi.org/10.22395/OJUM.V16N31A1>
- Güemes, C. (2020). "Wish you were here" confianza en la administración pública en Latinoamérica. *Revista de Administração Pública*, 53(6), 1067-1090. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180230>
- Gordillo, A. (2012). *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*. Tomo 5. FDA.
- Hall, M. A. y Wright, R. F. (2008). Systematic content analysis of judicial opinions. *California Law Review*, 96(1), 63-122. <https://doi.org/10.15779/Z38R99R>
- Hernández Guijarro, F. (2015). La repetición de actos administrativos tributarios una vez han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el vicio o defecto determinante de la anulación: comentario a la sts 29 septiembre 2014, rec. No 1014/2013. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, (2), 707-718. <http://roderic.uv.es/handle/10550/43206>
- Huapaya, R. (2010). Propuesta de una nueva interpretación del concepto de Acto Administrativo contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General. *Revista de Derecho Administrativo*, (9), 115-133.
- Maqueda, S. (2010). El sentido de los elementos del acto administrativo. *Díkaion*, 19(2), 467-487. <https://doi.org/10.5294/DIKA.2010.19.2.9>
- Morcillo Moreno, J. (2000). La Invalidez de los Actos Administrativos en el Procedimiento Administrativo en el Derecho Español. *Derecho & Sociedad*, (14), 148-167. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17205>
- Ossorio, M. (2017). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Datascan S.A.
- Rocha, A. (2021, 14 de junio). *La justicia fiscal en Bolivia*. El Deber. https://eldeber.com.bo/opinion/la-justicia-fiscal-en-bolivia_235238
- Rodrigo, J. y Lizarazu, R. (2019). *Derecho Tributario Administrativo*. Grupo Impresor S.R.L.
- Rodríguez-Arana, J. y Sendín, M. Á. (2009). ¿Es el acto administrativo fuente del Derecho en el ordenamiento jurídico español? En J. Rodríguez-Arana Muñoz, V. L. Benavides Pinilla, J. E. Sheffer Tuñón y M. Á. Sendín García (eds.), *VIII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo* (pp. 403-426). Digital Publishing of Florida. <http://up-rid2.up.ac.pa:8080/xmlui/handle/123456789/1277>
- Rojas-Barrientos, S. (2021, 15 de septiembre). *Datos*. Resoluciones AIT Cochabamba de 2020. https://docs.google.com/spreadsheets/d/1tC7mxKPfjeoc52TeDG_vnKiSgEBf55knUwHyRcUf4cM/edit#gid=0
- Saccone, M. A. (2002). *Manual de Derecho tributario*. La Ley.

Tribunal Constitucional de Bolivia. (2004, 28 de enero). Sentencia 0009 de 2004 (Martha Rojas Álvarez M. R.).

Tribunal Constitucional de Bolivia. (2004, 2 de marzo). Sentencia 0018 de 2004 (Martha Rojas Álvarez M. R.).

Tribunal Supremo de Justicia. (2016, 13 de mayo). Sentencia 39 de 2016 (Antonio Guido Campero Segovia M. R.).

Tribunal Supremo de Justicia. (2016, 16 de junio). Sentencia 47 de 2016 (Jorge Isaac von Borries Méndez M. R.).

Tribunal Supremo de Justicia. (2017, 20 de noviembre). Sentencia 153 de 2017 (Jorge Isaac von Borries Méndez M. R.).

Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Depalma.

Vergara, R. (2010). La impugnación tributaria y sus tendencias actuales en Bolivia. En R. Salcedo (ed.), *Modelo de Código Tributario para América Latina* (pp. 449-470). Editorial Universidad del Rosario.

Anexos

Anexo I. Instrumento de recogida de datos

1) Parte resolutiva			
Resultado		Código	
Confirmatorio		1	
Anulatorio		2	
Revocatorio parcial		3	
Revocatorio total		4	
2) Administración tributaria			
Administración		Abreviación	Código
Gobierno Autónomo Municipal		GAM	1
Servicio de Impuestos Nacionales regular		SIN regular	2
Servicio de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes		SIN GRACO	3
Aduana Nacional		Aduana	4
Gobierno Autónomo Departamental		GAD	5
3) Tipo y desempeño de los argumentos			
Categoría	Defecto alegado	Abreviación	Código
		Eficaz	Ineficaz
Argumentos eficaces Revocatorios	Los hechos o situaciones que se atribuyen al recurrente no se adecúan a una disposición normativa vigente.	No Adecuación	11111 11110
	Como consecuencia de una valoración incorrecta de los elementos probatorios o por no haber valorado elementos probatorios que se introdujeron con juramento de reciente obtención, la Administración Tributaria atribuye al recurrente una obligación que no le es atribuible, sobreestima la magnitud de la base imponible o la base para el cálculo de la sanción.	Valoración	11121 11120
	Extinción de la obligación	Pago	11211 11210
	Prescripción de las facultades de la Administración Tributaria	Prescripción simple	11311 11310
	La Administración Tributaria ejerció sus facultades luego del término legal de prescripción y no es posible clasificar el argumento en las categorías con código 11321 o 11320	Prescripción e irretroactividad	11321 11320

	No aplicación de un beneficio	Se excluye al recurrente de un beneficio a pesar de que éste le corresponde legalmente (exención, condonación, amnistía, etc.)	No Beneficio	11411	11410
	Errores en el procedimiento	Se aplicó un procedimiento inapropiado para la emisión de la resolución impugnada	Procedimiento inapropiado	12111	12110
		No se incluye en el proceso a algún Sujeto Pasivo	No inclusión	12121	12120
	Anulatorios	La Administración Tributaria no comunicó o notificó defectuosamente la resolución impugnada o alguno de los actos o actuaciones conducentes a ella	Notificación	12131	12130
		No se considera algún argumento, solicitud o elemento probatorio de descargo en la resolución impugnada	Consideración	12211	12210
		En la resolución impugnada, la Administración Tributaria infiere la existencia o inexistencia de un supuesto sobre fundamentos desarrollados con insuficiente claridad o concreción y el argumento no puede ser clasificado en ninguna otra categoría	Fundamentación insuficiente	12221	12220
	Falta de fundamentación	La Administración Tributaria no justifica la selección de la técnica que aplicó para determinar la deuda tributaria sobre base presunta o lo hace con insuficiente claridad o concreción	Determinación presunta	12231	12230
	Anulatorios	La Administración Tributaria no manifiesta qué datos proporcionados por el Sujeto Pasivo consideró para alcanzar una determinación mixta o lo hace con insuficiente claridad o concreción	Determinación mixta	12241	12240
		En la resolución impugnada, se fiscalizó o determinó un tributo u obligación diferente a aquel que fue anunciado en el acto que inicia la fiscalización individualizada	Congruencia	12311	12310
	Ausencia de datos en el acto	La resolución impugnada o alguno de los actos conducentes a ella no expone o expone de forma incorrecta alguno de los siguientes datos: Lugar y fecha del acto; nombre o razón social del Sujeto Pasivo; cuantía de la base imponible, de la deuda tributaria o de la sanción impuesta; nombre o firma de la autoridad emisora.	Corrección	12411	12410
		La Administración Tributaria no cumple una resolución jurisdiccional firme favorable al recurrente que versa sobre el mismo objeto que la resolución impugnada	Cumplimiento	13111	13110

Argumentos ineficaces	La Administración Tributaria fiscalizó, determinó o recaudó el tributo más de una vez	Non bis in idem	21211	21210
	La Administración Tributaria fiscalizó, determinó o recaudó el tributo más de una vez	Non bis in idem	21211	21210
	La obligación exigida quedó extinta por el fallecimiento del deudor	Fallecimiento	21221	21220
	La Administración Tributaria rechazó una solicitud de compensación a pesar de que se cumplían todos los requisitos	Compensación	21231	21230
	La Administración Tributaria rechazó una acción de repetición alegando, incorrectamente, que la facultad del Sujeto Pasivo para iniciarla había prescrito	Repetición	21411	21410
	La Autoridad que desarrolló el proceso o emitió el acto impugnado es incompetente	Competencia	22111	22110
	La obligación determinada en el acto impugnado es objeto de otro proceso cuyo resultado está pendiente	Litispendencia	22121	22120
	La Administración Tributaria inició la ejecución de una deuda tributaria o una sanción sin que se hayan cumplido las condiciones para que tal ejecución sea posible	Ejecución	22131	22130
	La resolución impugnada o alguno de los actos conducentes a ella fue emitida después de fenecido el plazo establecido para su emisión	Plazo de emisión	22211	22210
	La Administración Tributaria inscribió o recategorizó al recurrente en el Registro de Contribuyentes sin su consentimiento	Inscripción	22231	22230
	La Administración Tributaria no ejercitó de oficio sus facultades para alcanzar la realidad material	Realidad Material	22241	22240
	La Administración Tributaria infirió la existencia o inexistencia de un supuesto fáctico sobre elementos carentes de valor probatorio	Prueba sin valor	22321	22320
	La determinación efectuada por la Administración Tributaria se fundamenta fácticamente sobre información proporcionada por terceros; es decir, personas además de la Administración Tributaria emisora y el recurrente	Prueba de terceros	22321	22320
Se determinó sobre base presunta y base cierta al mismo tiempo	Redundancia	23331	23330	

Argumentos ineficaces	La resolución impugnada agrava la situación del recurrente con respecto a una resolución anulada que pretende reemplazar	Agravamiento	22411	22410
	La resolución impugnada es ilegible, contradictoria o incoherente y el argumento no puede ser clasificado en las categorías 12410 o 12411	Inteligibilidad	22511	22510
