

NOCIONES DE DERECHO FINANCIERO y TRIBUTARIO

La  **Salle**
Universidad
Bolivia



Javier Hinojosa Dorado



NOCIONES DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

1ª Edición

Dr. Javier A. Hinojosa Dorado

Año 2016

Editorial: Universidad La Salle

Calle Jorge Carrasco, esquina Las Palmas, No. 450- Zona Bolognia

Teléfono: (591) - 2 - 2723588

Depósito Legal: 4-1-1415-14

ISBN: 978-99974-47-74-6

Impresión: Universidad La Salle

La Paz- Bolivia

DEDICATORIA

A mi esposa Vanessa Beltrán
A mis hijos
Leandro, Diego y Milena
Quienes siempre me apoyan
en todos mis emprendimientos

Contenido

PROLOGO	11
CAPÍTULO 1	13
DERECHO FINANCIERO	13
NOCION	15
FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO FINANCIERO	16
RAMAS DEL DERECHO FINANCIERO	17
CAPÍTULO 2	21
LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	21
FINANZAS PÚBLICAS Y ACTIVIDAD FINANCIERA	23
LAS NECESIDADES PÚBLICAS	24
CLASIFICACION DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS.....	25
CARACTERISTICAS DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS.....	27
LOS SERVICIOS PÚBLICOS.....	28
LOS GASTOS PÚBLICOS	30
ELEMENTOS DEL GASTO PÚBLICO	31
CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS.....	33
LOS RECURSOS PÚBLICOS - LOS INGRESOS PÚBLICOS	35
CLASES DE INGRESOS.....	36
CAPÍTULO 3	41
EL PRESUPUESTO DEL ESTADO.....	41
NOCION	43
IMPORTANCIA DEL PRESUPUESTO	44

PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS.....	45
SISTEMAS PRESUPUESTARIOS.....	53
LA LEY FINANCIAL.....	54
PROCESO PRESUPUESTARIO	55
CAPÍTULO 4	59
DERECHO TRIBUTARIO	59
NOCION – DEFINICIONES	61
DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO	61
RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO	63
CAPÍTULO 5	73
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	73
NOCION DE FUENTE	75
FUENTES REALES.....	76
FUENTES FORMALES.....	76
FUENTES DE VALIDEZ.....	77
FUENTES DE CONOCIMIENTO	78
LA CONSTITUCION POLÍTICA DEL ESTADO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	78
CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES.....	82
EL CÓDIGO TRIBUTARIO	82
LEYES	83
REGLAMENTOS	84
OTRAS DISPOSICIONES.....	85
DOCTRINA, JURISPRUDENCIA Y COSTUMBRE	85

CAPÍTULO 6	87
INTERPRETACION DE LA NORMA TRIBUTARIA	87
NOCION	89
METODOS DE INTERPRETACION.....	89
LA REALIDAD ECONÓMICA	91
MODALIDADES DE INTERPRETACION.....	92
CAPÍTULO 7	95
APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO	95
GENERALIDADES	97
RETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	97
TRIBUTOS DE DETERMINACION ANUAL	99
TRIBUTOS DE DETERMINACION MENSUAL.....	99
TRIBUTOS DE DETERMINACIÓN INMEDIATA.....	100
TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS	100
TEORÍA DE LOS HECHOS CONCLUÍDOS.....	101
MÉTODO DEL CORTE	102
CAPÍTULO 8	103
APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN EL ESPACIO.....	103
GENERALIDADES	105
EXCEPCIONES.....	105
DOBLE IMPOSICIÓN EXTERNA E INTERNA	108
CRITERIOS DE IMPOSICIÓN	109
METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL..	111
CAPÍTULO 9	117

REGIMEN TRIBUTARIO EN BOLIVIA.....	117
REGIMEN VS. SISTEMA.....	119
EL TRIBUTO – DEFINICION	119
CARÁCTERÍSTICAS DEL TRIBUTO	121
IMPORTANCIA DEL TRIBUTO.....	122
ESTRUCTURA DEL TRIBUTO	123
CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS	127
LOS IMPUESTOS	128
CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	129
LAS TASAS.....	134
LAS PATENTES	135
LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	138
EL GRAVAMEN ARANCELARIO	138
¿REGALÍAS?	139
CAPÍTULO 10	141
LA RELACIÓN JURÍDICO - TRIBUTARIA.....	141
NOCION	143
SUJETO ACTIVO	144
SUJETO PASIVO	145
CONTRIBUYENTE.....	146
SUSTITUTOS.....	146
AGENTE DE RETENCION	147
AGENTE DE PERCEPCION	148
TERCEROS RESPONSABLES	149

AGENTE DE INFORMACIÓN	149
LA OBLIGACION TRIBUTARIA	150
CAPÍTULO 11	153
EL DOMICILIO TRIBUTARIO	153
NOCION	155
DOMICILIO TRIBUTARIO DE PERSONAS NATURALES.....	156
DOMICILIO TRIBUTARIO DE PERSONAS JURÍDICAS	156
DOMICILIO TRIBUTARIO DE EXTRANJEROS.....	157
DOMICILIO TRIBUTARIO DE LOS NO INSCRITOS	157
EL DOMICILIO TRIBUTARIO ESPECIAL.....	157
CAPÍTULO 12	159
LA DETERMINACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA	159
NOCION	161
FORMAS DE DETERMINACION	162
PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION POR EL SUJETO ACTIVO	163
DETERMINACION MIXTA	167
MODALIDADES DE DETERMINACION.....	168
CAPÍTULO 13	171
IMPUGNACION TRIBUTARIA	171
GENERALIDADES	173
IMPUGNACION DE NORMAS TRIBUTARIAS DE ALCANCE GENERAL.....	174
IMPUGNACIÓN DE ACTOS DE ALCANCE PARTICULAR	176
EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.....	181
PROCEDIMIENTO.....	183

LA LEY 212	184
CAPÍTULO 14	187
FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	187
NOCION DE EXTINCIÓN.....	189
PAGO	190
COMPENSACIÓN	192
CONFUSION	194
CONDONACION O REMISIÓN.....	196
NOVACION	198
PRESCRIPCION	198
CÓMPUTO	202
OTRAS FORMAS DE EXTINCION.....	205
CAPÍTULO 15	207
EL ILÍCITO TRIBUTARIO.....	207
NOCION	209
PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	209
IRRETROACTIVIDAD	210
CULPABILIDAD	211
NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO - TEORÍAS	211
DELITOS TRIBUTARIOS	213
CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS	216
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	220

PROLOGO

El trabajo que ahora se presenta al lector ha sido elaborado con mucho empeño, por el Dr. Javier Hinojosa, que llega a enriquecer el conocimiento en el Derecho Tributario con mayor profundidad y especialidad, que permitirá transmitir a sus alumnos, pues el autor viene desempeñándose como profesor de la Universidad La Salle, y su intención de realizar el presente libro obedece a una vocación académica.

El presente trabajo es el esfuerzo y dedicación que el autor ha dejado plasmado en estas páginas, siendo un trabajo muy loable, ya que realiza un minucioso análisis y estudio de la materia tributaria y una conexión entre el ingreso y el gasto público, vinculando el resultado del gasto público al comportamiento del contribuyente sobre el pago de impuestos.

Este libro debe ser ejemplo para otros dentro de la literatura Boliviana de Derecho Tributario, ya que tiene un sólido aparato crítico, que se alimentó de doctrina, así como de diversas disciplinas, como la Economía, la Administración y el Derecho.

Este libro tiene la finalidad de poner a disposición de los alumnos que estudian la carrera de Derecho, conocimientos sólidos y firmes, tratando de ser en lo posible, sintético, preciso y claro y teniendo siempre presente que la Cátedra de Derecho Tributario es una de las más complejas que existen en nuestra legislación nacional.

La creación de este libro sobre Nociones de Derecho Financiero y Tributario tiene además por finalidad el servir de complemento a las clases magistrales de los maestros que enseñan la cátedra de Derecho Tributario en esta nuestra Universidad y en otras

Es así que este libro muestra una notable sencillez con la que se explica una rama tan compleja como es el Derecho Tributario, que permite a los lectores sin conocimientos específicos o previos del tema, comprender sin mayores dificultades la temática elegida.

Dra Erika Fishmann Marquina

CAPITULO 1

DERECHO FINANCIERO

NOCION

Antes de tratar de definir lo que puede entenderse por Derecho Financiero, es preciso ubicar a esta materia dentro del Derecho mismo.

En ese entendido, es también fundamental que quede clara la gran división que existe dentro de lo que significa la ciencia del Derecho, separándose según la relación que estas materias – o los sujetos – puedan tener con el Estado y con los particulares, pues no olvidemos que el Derecho es el conjunto de normas que regulan las relaciones de los particulares con el Estado y de éstos entre sí.

De esta manera, la rama del Derecho que aglutina a las normas que regulan toda la actividad del Estado, así como su relacionamiento con otros Estados u Organismos Internacionales y las relaciones de los individuos con él, se conoce como Derecho Público. La regulación de las relaciones entre particulares está regida por el conjunto de ramas que conforman lo que se llama Derecho Privado.

Comencemos entonces a construir esta noción diciendo que el Derecho Financiero es evidentemente una rama del Derecho Público, precisamente porque su objeto es el estudio de los aspectos JURÍDICOS de la actividad financiera del Estado. Esta Actividad Financiera es aquella inherente al Estado, que consiste en la obtención de ingresos públicos para efectuar gastos públicos para poder de esta manera satisfacer las necesidades de la colectividad, en procura del bienestar y el interés de toda la población a través de sus diferentes organismos.

En un Estado de Derecho, la Ley genera una suerte de relaciones cuyo estudio pertenece al Derecho Financiero. Aspectos como el impuesto, la deuda pública, el Presupuesto General de la Nación o el gasto público, entre otros, tienen su fundamento u origen en un ordenamiento jurídico que constituye la fuente de donde nacen esas relaciones entre los sujetos de la actividad financiera y las personas sometidas a ella.

FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO FINANCIERO

Independientemente de lo aseverado en el punto anterior, sobre la estrecha correlación entre la economía de un determinado Estado y el Derecho Financiero, es muy importante señalar que la Ciencia de las Finanzas es una disciplina perteneciente al grupo de las Ciencias Económicas, y que el Derecho Financiero es parte integrante de las Ciencias Jurídicas, y que si bien ambas materias tienen como objeto estudiar un mismo hecho, vale decir la forma en la que el Estado obtiene recursos para poder gastar, este estudio se lo realiza desde distintos puntos de vista y ángulos del conocimiento científico.

Dicho de otra forma, mientras una toma al Estado como una unidad en el campo de la Economía, o sea como actividad que provoca fenómenos económicos con designios políticos, la otra – el Derecho Financiero – lo considera como unidad impetrante en el campo jurídico, o sea como una actividad que provoca fenómenos jurídicos con propósitos económicos.

Así lo establece F. Nitti, citado por Edmundo Vásquez, al indicar que *“tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder local se procuran las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento, y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas...”* y continúa indicando que *“es ésta una rama del saber de una extensión muy vasta, pues examina todas las relaciones que pueden establecerse considerando la adquisición o la utilización de una riqueza determinada de parte de los ciudadanos”*.

Entonces, las finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos, y el Derecho Financiero simple y llanamente regulará la forma en la que lo hace.

RAMAS DEL DERECHO FINANCIERO.

DERECHO PRESUPUESTARIO.

Dentro de la actividad del Estado para generar recursos, podemos afirmar que el Derecho Presupuestario forma parte fundamental para este fin, ya que regula el conjunto de procedimientos para la formulación, publicación, ejecución y control del Presupuesto de la Nación, entendido éste como un cálculo anticipado de una serie de ingresos y gastos previstos.

Este mecanismo se aprueba anualmente a través de lo que comúnmente se conoce como Ley Financial o Ley del Presupuesto General de la Nación, documento sin el cual sería imposible proceder a los gastos necesarios y precisos para la satisfacción de las necesidades públicas, pues sin esta autorización legal previa, ningún órgano estatal podría efectuar gasto alguno. De ahí la importancia de esta rama del Derecho Financiero.

DERECHO BANCARIO Y BURSÁTIL

El Derecho Bancario y Bursátil se dedica a regular la serie de políticas de emisión monetaria, reservas, la relación de tasas activas y tasas pasivas en las diferentes entidades mercantiles y toda actividad de intermediación financiera, siendo entes reguladores de estos aspectos tanto el Banco Central de Bolivia como la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI).

Regula también toda actividad de la Bolsa de Valores y la Bolsa de Mercado de Bolivia, pues desde la nueva disposición y atribuciones de estas entidades del Sistema de Regulación Sectorial, todo lo relacionado a Valores ha pasado de la que antiguamente se conocía como Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros (hoy Autoridad de Pensiones) a la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras

(hoy Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero)

DERECHO DE CRÉDITO PÚBLICO

Esta importante rama del Derecho Financiero se dedica a regular las distintas acciones del Estado para poder conseguir el financiamiento necesario, o préstamos públicos, ya sean éstos internos o externos (lo que se conoce comúnmente como la deuda externa) como una forma extraordinaria de conseguir ingresos.

Es conveniente remarcar acá, que tanto el crédito público como los ingresos tributarios, son típicas formas de conseguir ingresos derivados, vale decir de terceras personas, formas de ingresos que nos ocuparemos más adelante.

DERECHO PATRIMONIAL DEL ESTADO

Dentro de lo que significa el conjunto de bienes que forman parte del patrimonio estatal, el Derecho Patrimonial Público se ocupa precisamente de regular las diferentes normas que se ocupan del manejo, disposición y adquisición de bienes, siendo la institución encargada de tal cometido el Servicio Nacional del Patrimonio del Estado (SENAPE), fundándose primordialmente en la ley SAFCO o Ley 1178, y también la llamada SABS (Sistema de Adquisición de Bienes y Servicios).

No hay que olvidar que el patrimonio del Estado no está compuesto únicamente por el conjunto de bienes inmuebles y muebles estatales, como edificios donde funcionen oficinas públicas, ministerios, vehículos públicos. Forman también parte del patrimonio del Estado los recursos naturales, sean éstos minerales, hidrocarburíferos, agua, aire, suelo, subsuelo, bosques, etc, siendo éstos de dominio y propiedad del pueblo boliviano, siendo el Estado administrador de estos bienes en beneficio de la colectividad, tal como lo expresa el artículo 349 de la Nueva Constitución Política del Estado.

DERECHO TRIBUTARIO

Ya que es precisamente la materia más importante y desarrollada del Derecho Financiero y es de lo que justamente se trata en este libro, vamos a indicar únicamente que regula el vínculo jurídico obligacional entre el Estado y los contribuyentes. El resto de sus componentes, elementos, características y procedimientos los estudiaremos más adelante con mucho más detalle.

CAPITULO 2

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

FINANZAS PÚBLICAS Y ACTIVIDAD FINANCIERA

Antes de poder definir lo que es la actividad financiera del Estado, es preciso poder dar una idea de lo que se entiende por “Finanzas Públicas”. El profesor Héctor Villegas nos dice que *“tienen por objeto determinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos”*. Suelen tomarse como sinónimos Hacienda Pública, Rentas del Estado, Tesoro Público, Fisco, etc.

Sin embargo, este llamado “fenómeno financiero” no se circunscribe únicamente a estos elementos (ingresos y gastos), sino que conlleva una serie de componentes dentro de toda su concepción y manejo por parte del Estado.

Así, al poder definir cómo va a obtener recursos y en qué los va a emplear, el Estado debe contemplar una serie de aspectos que no sólo se limitan al ámbito económico, sino además ciertas implicancias e impactos sociales, políticos, administrativos y jurídicos, tomando en cuenta los contenidos que le competen a determinadas ciencias como la Política Financiera, Economía, Sociología, Derecho Financiero y Derecho Administrativo, entre otras.

Además, como se ha indicado anteriormente, esta actividad financiera del Estado no debe limitarse únicamente a la serie de actos que realiza el gobierno para obtener ingresos y efectuar erogaciones. Debe además añadirse el hecho de que estos ingresos que se obtienen y estos gastos que se realizan, tienen por objetivo principal cubrir los gastos de los servicios públicos y de esta manera poder satisfacer las necesidades públicas de la población.

En ese sentido, podemos definir a la actividad financiera del Estado como una especie de ciclo que no puede detenerse, como una actividad continua destinada a obtener ingresos, para contar con los recursos necesarios y así poder efectuar los gastos pertinentes, cubriendo los servicios públicos y otros gastos que permitan satisfacer las necesidades públicas. Dicho esto, vamos a proceder a estudiar estos elementos por

separado de manera de entenderlos mejor.

LAS NECESIDADES PÚBLICAS

Remontándonos al pasado, para poder comprender la evolución de las necesidades colectivas o públicas, debemos decir que en un comienzo, éstas no existían, al menos no como las conocemos hoy en día, pues lo primordial dentro de los pueblos eran las necesidades individuales. Nadie se preocupaba de lo que pudiera querer o necesitar el vecino o la comunidad en su conjunto, lo cual era perfectamente normal, pues siendo los pueblos inicialmente pequeños, mientras se aseguraran la comida y el techo para los habitantes de un puñado de personas, incluso de manera individual, todo marchaba perfectamente.

Sin embargo, cuando el hombre empieza a vivir en sociedad y a entender lo que esto significaba, había que compatibilizar las necesidades individuales y hacerlas colectivas, pues se necesitaba asegurar el alimento, el techo, el vestido, la educación para todos los habitantes de estas poblaciones cada vez más y más grandes y extensas.

No sólo eso, empiezan a surgir nuevas necesidades que antes no se tomaban en cuenta, ya que comenzaron a preocuparse por su seguridad exterior y la necesidad de defenderse ante la amenaza de ataques de pueblos o tribus vecinas; necesitaban normas y control interno para evitar problemas dentro de los habitantes de un mismo pueblo. Y en caso de que estos problemas se den, se debía idear la forma de resolver estas controversias internas.

En este sentido, empiezan a formarse por ejemplo ejércitos para la defensa externa, se dictan normas de orden interno, se crean formas de controles internos (lo que hoy conocemos como policía) para resguardar esta nueva necesidad colectiva, se trata de establecer una suerte de tribunales o jueces que velen por la justicia dentro de estas comunidades.

Con el transcurso del tiempo, las necesidades de los pobladores se van modificando, tomando en cuenta una serie de aspectos, siendo muy diferentes las necesidades de hace cincuenta años, y son también diferentes las necesidades de un pueblo en el desierto que otro en el ártico, por dar un ejemplo. En otras palabras, las necesidades varían según la época, el clima, según la cultura, el lugar, etc.

Los avances tecnológicos son otro ejemplo de cambio y surgimiento de nuevas necesidades, pues hoy no puede concebirse a una persona que no tenga teléfono celular, cosa que hace nada más quince años era una rareza y no necesitaba la intervención del Estado como hoy ocurre. El internet es también relativamente nuevo y requiere cada vez más de normas que regulen su funcionamiento, no sólo localmente, sino a nivel internacional. El Derecho Informático va en continua evolución, a la par de la misma tecnología.

CLASIFICACION DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS.

Las necesidades públicas se dividen tradicionalmente en dos categorías:

a) Necesidades Públicas Absolutas.

Que básicamente son tres: Defensa exterior, orden interno y administración de Justicia. Si el Estado no llegara a satisfacer o cubrir estas necesidades, desaparece. Por lo mismo son esenciales, constantes, existen junto con el Estado y son de satisfacción exclusiva por parte de éste.

Sobre este punto merecen un acápite aparte la seguridad privada y el arbitraje. A cerca de la primera, es un intento por parte de los particulares por buscar seguridad independientemente del trabajo que desempeñe la Policía Nacional. Sin embargo esta labor únicamente se limita a esa tarea, pues un cuerpo de seguridad privada carece de atribuciones específicas de la policía, pues no llegan nunca a ser “fuerza pública”,

con todas las atribuciones que esto implica.

El arbitraje es un modo de solución alternativo de conflictos que contiene elementos especiales para su funcionamiento, pues debe estar acordada previamente entre las partes y obligadas a su sometimiento, y son tribunales especiales los que se dedican a juzgar en controversias de orden privado. Empero, carecen de la obligatoriedad que sólo un juez o autoridad judicial puede otorgar a sus decisiones. Es por esta razón que ante el incumplimiento de un Laudo Arbitral (decisión emitida por un tribunal arbitral), es necesario acudir al auxilio judicial para hacer cumplir estas decisiones.

b) Necesidades Públicas Relativas.

Dentro de esta categoría de necesidades ingresan el resto de necesidades que pueda tener un pueblo, como educación, trabajo, salud, caminos, comunicación, seguridad social, etc. Están vinculadas al bienestar y progreso de la nación, van cambiando de acuerdo a la situación geográfica, el modelo de estado o la época. No están vinculadas a la existencia misma del Estado y por lo tanto su satisfacción no es siempre exclusiva del gobierno.

Como se ha dicho anteriormente, estas necesidades pueden o no ser cubiertas por el Estado, dependiendo del modelo de gobierno que se sostenga. Por ejemplo, en un país con tendencia comunista o socialista, todas estas necesidades son satisfechas por el Estado directamente. En otro tipo de países, predomina más el sector privado que se hace cargo de estos servicios y al medio están países como el nuestro, donde si bien existen servicios estatales que cubren ciertas necesidades, como la educación o la salud, las instituciones privadas que prestan también estos servicios están necesariamente reguladas y sometidas a las decisiones que emita el gobierno a través de sus ministerios respectivos.

Es más, los demás servicios son prestados por particulares, pero existen autoridades que regulan su accionar (anteriormente llamadas Superintendencias Sectoriales), como las telecomunicaciones, entidades

financieras, seguridad social, transporte, electricidad, agua, etc.

Las necesidades públicas también se dividen en *materiales*, que son aquellas necesarias para la supervivencia de los individuos y varían muy poco entre tiempos y lugares, como la comida, la vivienda, el trabajo, la salud, el vestido, etc; e *inmateriales*, aquellas que si bien no son esenciales para la supervivencia de uno, sí lo son desde otros puntos de vista, y van variando de acuerdo al lugar o épocas y a la misma persona, como la educación, la religión, la moral, etc.

CARACTERÍSTICAS DE LAS NECESIDADES PÚBLICAS.

Las características de las necesidades públicas son las siguientes:

a) De ineludible satisfacción.

Característica sumamente importante, pues si no llegan a satisfacerse, como las necesidades públicas Absolutas, el Estado corre el riesgo de desaparecer. Aún más, si no llegara a satisfacerlas adecuadamente, el reclamo social ante un inadecuado servicio hace correr el mismo riesgo al gobierno.

b) De imposible satisfacción por los individuos aisladamente.

De lo contrario estaríamos hablando de anarquía, con el mismo resultado que el anterior. Es imposible pensar en un Estado de Derecho que las personas hagan justicia por mano propia, por dar un ejemplo. Lo que no quita la posibilidad cierta que sean los individuos que se provean de ciertas atribuciones en beneficio propio o de una determinada comunidad, como la organización que hace un poblado para poder abrir paso en un derrumbe, trabajo que debiera cumplir en nuestro país, por ejemplo, la Administradora Boliviana de Caminos (ABC). Pero como hemos dicho, las necesidades Absolutas es de atribución exclusiva del gobierno.

c) ***Dan nacimiento al Estado como organismo superior y justifican su creación*** (Villegas).

Como se dijo anteriormente, el hecho de la existencia de estas necesidades colectivas han dado lugar a la creación de un ente superior destinado a satisfacerlas velando el bien de la comunidad. De no existir estas necesidades, no habría la necesidad de crear ese organismo superior.

En resumen, las necesidades públicas son las que dan inicio a este ciclo de la actividad financiera del Estado, pues su satisfacción es el fin último de un determinado gobierno, y su constante cambio y evolución es lo que precisamente da movimiento a este aparato estatal.

LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Ya hemos indicado en qué consisten las necesidades públicas. Pues bien, dentro de este ciclo de la actividad financiera del Estado, la creación de los Servicios Públicos está destinada a la satisfacción de esas necesidades colectivas. Héctor Villegas nos dice que los Servicios Públicos son “*las actividades que el Estado representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas*”.

Como ya hemos indicado anteriormente, las Necesidades Públicas se dividen en *Necesidades Públicas Absolutas* y *Necesidades Públicas Relativas*. Siguiendo esta línea, los servicios públicos tienen también su clasificación, que, como vamos a ver a continuación, tiene mucho que ver con esa división analizada de las Necesidades Públicas.

La clasificación de los Servicios Públicos es la siguiente:

a) Servicios Públicos Esenciales.

Tienen por objeto satisfacer las necesidades públicas *Absolutas*. Por lo tanto, estos servicios son indelegables, vale decir que únicamente el

Estado puede prestar estos servicios, precisamente porque su existencia dependerá de que éstos se mantengan y que se cumplan adecuadamente. En este entendido, únicamente el Estado puede prestar los servicios de defensa exterior (mediante el Ejército Nacional, regulados por el Ministerio de Defensa); orden interno (mediante la Policía Nacional, regidos por el Ministerio de Gobierno); y la Administración de Justicia (a través del Órgano Legislativo encargado de dictar las normas obligatorias de orden interno, el Poder Judicial u Órgano Judicial y todos sus funcionarios, jueces y demás administradores de Justicia, encargados de aplicar las leyes y, principalmente la justicia, a un caso concreto).

b) Servicios Públicos No Esenciales.

Destinados a cubrir necesidades públicas *Relativas*. Así, nuevamente dependiendo el modelo de Estado que esté vigente, podría ser prestado directamente por el Gobierno, o bien podría delegarse en cierta medida con supervisión estatal más o menos cercana, o directamente dejarlo a la iniciativa privada. Dentro de estos servicios estarán el resto, o sea el servicio agua potable y alcantarillado, servicio de electricidad, construcción y mantenimiento de caminos, prestación de salud, educación, etc.

Ojo, no debemos olvidar que aunque exista esta división entre estos servicios, ambas actividades son evidentemente estatales. El hecho de la delegación en la prestación de estos servicios, no quita que los mismos dejen de ser inherentes al Estado. Simplemente dependerá del modelo estatal y del mejor manejo por parte del sector público o del sector privado para la prestación de dicho servicio.

También existe otra división de estos Servicios Públicos, que los clasifica según la divisibilidad o individualización del servicio en cuestión.

De esta manera, serán servicios públicos *indivisibles* aquellos que son ventajosos a toda la población en su conjunto y que es imposible individualizar un determinado servicio en una persona o en un sector de

la población (por ejemplo defensa exterior, policía, alumbrado público, construcción y mantenimiento de caminos, etc.)

Entonces, los servicios públicos *divisibles* serán aquellos que si bien sirven también a toda la comunidad, pueden determinarse de manera individual en una persona cuando ésta acude a solicitar la prestación de este servicio, como ocurre con la carnetización, correos, administración de justicia, etc.

Llegan a ser tan importantes estos servicios que a lo largo de nuestra historia, la inadecuada prestación de los mismos han repercutido muchas veces en conflictos sociales de tal magnitud, que han hecho tambalear verdaderamente gobiernos y han colocado al país en problemas tan serios, que los gobernantes se preocupan de que no sólo sean cubiertos, sino que además exista una optimización en los mismos. Siempre es la intención, pero es realmente muy difícil contentar a todo el mundo.

LOS GASTOS PÚBLICOS

Hemos analizado en los dos puntos anteriores qué es lo que la población necesita y cómo se van a satisfacer esas necesidades. Ahora vamos a analizar de qué manera se van a pagar esos servicios que el Estado presta dentro de este ciclo de la Actividad Financiera del Estado.

Una definición bastante acertada de lo que se entiende por gasto público es la que nos ofrece F. Flora, en su libro “Hacienda Pública”, citado por Vásquez, donde dice que se llama gasto público “*al empleo definitivo de las riquezas obtenidas del dominio fiscal y de los particulares, para la producción de los servicios públicos*”.

Al efectuar un gasto destinado a cubrir un servicio público, el Estado debe considerar una serie de normas que, si vale el término, “atan” de manos a sus funcionarios, pues es imposible, teóricamente, que se efectúe una erogación de dinero sin seguir una serie de procedimientos y pasos previamente establecidos y debidamente fiscalizados, justamente para evitar susceptibilidades o malos manejos económicos de los

recursos estatales.

En ese sentido, podemos afirmar que un gasto público es el uso de los recursos del Estado, previamente autorizado por norma especial, para la satisfacción de las necesidades colectivas de la población.

Estos gastos son obviamente de suma importancia para el normal desenvolvimiento del Estado, pues considerando el impacto social que tiene el destino de estos recursos, la población puede darse cuenta cuáles son las prioridades del Gobierno de un determinado país. Por ejemplo, si dentro de la Ley del Presupuesto General de la Nación, se observa que se está destinando una cantidad importante de dinero al reforzamiento armamentista, se podrá observar la intención de un gobierno diferente de otro que destine cantidades más importantes a salud, educación o a la construcción de caminos, por dar algunos ejemplos.

ELEMENTOS DEL GASTO PÚBLICO

Así, podemos identificar los cuatro elementos que se encuentran dentro del gasto público: el elemento social, el elemento político, el elemento económico y el elemento jurídico.

a) El elemento social.

Si bien se ha tocado superficialmente este elemento, es necesario puntualizar que si bien es indirecto, también representa algo que los gobiernos no pueden dejar de tener en cuenta, pues las decisiones que se tomen, especialmente aquéllas que tienen que ver con la distribución de los recursos estatales, atañen a toda la población, y muchas veces este elemento es tan importante que obliga a cambiar las políticas de estos gobiernos.

b) El elemento político.

Íntimamente ligado al anterior, pues dentro de las políticas de un gobierno, éste debe priorizar ciertos gastos antes que otros o darle mayor importancia o asignar montos más importantes a unos sectores que a otros. Esta elección previa de políticas definirán las intenciones del gobierno de turno, y precisamente ahí radica su importancia. Sin embargo, como ya hemos indicado, si esta elección no es la adecuada, la presión social puede obligar a las autoridades de turno a que las políticas ya implementadas se modifiquen posteriormente. De todas maneras, estas modificaciones implican nuevamente elecciones previas de necesidades o sectores antes de efectuar los gastos correspondientes.

c) El elemento económico.

Siendo que el gasto público implica la utilización de recursos estatales, estos recursos, económicamente hablando, representan la riqueza o patrimonio de la nación. Representa entonces una elaboración de un presupuesto previo, tomando en cuenta la existencia de riquezas o bienes y el destino que se le dará en una gestión dada.

d) El elemento jurídico.

Desprendiendo el concepto que se le ha dado anteriormente, la autorización mediante una norma previa denota la imposibilidad de que las autoridades competentes dispongan los recursos que les han sido asignados de manera arbitraria. Estas normas previas que estas autoridades deben observar y cumplir o hacer cumplir antes de disponer de estos recursos son básicamente la Constitución Política del Estado, la Ley Financial (que se aprueba anualmente), las Normas Básicas de Administración de Bienes y Servicios (SABS), entre otras.

Estos cuatro elementos deben entrar en coordinación al iniciar la proyección de un presupuesto o, lo más importante, al efectuar una erogación de dinero asignado, sin descuidar ninguno, hecho lo cual,

se asegura que lo que se esté gastando vaya justamente dirigida a la satisfacción de una necesidad de forma directa o indirecta. Pues no olvidemos que el gasto que se verifique no siempre va solamente a la satisfacción de la necesidad, sino que va al sostenimiento de las cargas públicas en general, ya que de este mantenimiento depende la administración del aparato estatal en su conjunto y su subsistencia.

Lo dicho anteriormente, no significa que habiendo observado todos estos elementos se esté asegurando que los fondos asignados a una determinada operación sean administrados de manera eficaz y eficiente.

Por ejemplo, para la construcción de un puente se han destinado \$us. 50.000.-, que teóricamente debiera ser suficiente para el emprendimiento de esta obra. Se hace el análisis del impacto social, económico y político de este emprendimiento. Se efectúa la aprobación del proyecto siguiendo todos los pasos presupuestarios y se incluye el mismo en la Ley Financial anual. Se efectúa todo el proceso de contratación de acuerdo a las Normas Básicas de Administración de Bienes y Servicios y se lleva a cabo el proyecto, destinando los \$us. 50.000.- a la construcción del mencionado puente. Sin embargo, habiendo cumplido con todos los procedimientos legales establecidos, puede ser que la obra tenga un costo mucho menor al establecido, o que los materiales no sean los idóneos, por ende siendo más baratos, sin mencionar algunas acciones de carácter ilegal a los cuales siempre se está expuesto.

Todo lo anterior nos lleva a pensar que no solamente se necesita un adecuado proceso ni un análisis exhaustivo de todos sus elementos. El elemento *humano* la mayoría de las veces es un aspecto fundamental a la hora de administrar, llevar a cabo políticas y efectuar un correcto manejo de los recursos que le son asignados y confiados.

CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

La clasificación clásica de los gastos públicos es aquélla que los divide en *Gastos Ordinarios* y *Gastos extraordinarios*.

a) Gastos Públicos Ordinarios.

Serán gastos ordinarios aquellos que se refieren a desembolsos para necesidades continuas y que por lo tanto bien pueden ser presupuestados con anterioridad y que generalmente no tienen mayor variación de gestión a gestión.

Estos gastos se efectúan dentro del normal funcionamiento del Estado. Estos gastos son efectuados generalmente para el pago de sueldos del sector público, seguridad externa e interna, gastos de mantenimiento, etc. y que por lo general son de necesidad indiscutible. También forman parte de estos gastos aquellos que se contemplen dentro de la Ley del Presupuesto General de la Nación, aunque no sean parte del normal desenvolvimiento del aparato estatal, pero que han sido debidamente proyectados, como por ejemplo algunas obras de interés social presupuestadas. Estos gastos generalmente son cubiertos con ingresos ordinarios, tal como lo son los Tributos.

b) Los Gastos Públicos Extraordinarios.

Como su mismo nombre lo indica, son los que se ejecutan en casos especiales, ante eventualidades que no estaban previstas a momento de aprobar la Ley Financial, y que por lo tanto carecen de esa característica de continuidad que tienen los gastos ordinarios, pero que son gastos que indefectiblemente deben realizarse por el bien común, como por ejemplo desastres naturales, guerras, procesos electorales no previstos (como referéndums o adelanto de elecciones), etc., que si bien no han sido previstos con anterioridad, son igualmente indispensables de satisfacer y deben ser atendidos oportunamente.

Dada la calidad de extraordinario del gasto, el recurso del que provenga igualmente ha de ser extraordinario. Por éste motivo generalmente se recurre al crédito público para cubrir estas erogaciones.

LOS RECURSOS PÚBLICOS – LOS INGRESOS PÚBLICOS

Es necesario, antes de empezar este punto, diferenciar lo que es *recurso* de lo que se conoce como *ingreso*.

El primero se refiere a los medios utilizables para la producción de bienes y servicios, los cuales se encuentran acumulados y que de manera potencial, pueden generar ingresos al Estado. Se relaciona más con conceptos de stock o existencia, y de esta existencia es que se toma lo necesario para efectuar los gastos pertinentes aprobados previamente.

Por otro lado, el ingreso público se relaciona más con conceptos de flujo o caudal, vale decir, como su nombre lo indica, *aquello que ingresa* a los tesoros de la nación de forma efectiva, de manera que éstos se acumulen y permitan cumplir con los fines trazados por el Estado, como por ejemplo, entre otras cosas, satisfacer las necesidades públicas de la población.

Llega a ser importante el efectuar esta diferenciación entre ingreso público y recurso público, ya que dentro de las finanzas públicas de un Estado, nos encontramos siempre con un constante flujo de capital entre lo que son ingresos públicos y gastos públicos. Sin embargo ese movimiento no es inmediato, pues no se gasta apenas se haya hecho líquido el ingreso. Los gastos derivan de ese remanente o riqueza acumulada que lo hemos denominado *recurso*. Si el Estado, o en este caso un departamento autónomo, se ve en la necesidad de efectuar un gasto, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios para cubrir esa erogación.

De todas maneras, a momento de trazar el presupuesto anual del Estado, se toman en cuenta tanto los recursos como los ingresos dentro de una misma bolsa de la cual saldrá el dinero necesario para pagar los servicios y en fin, todo aquello que se haya presupuestado.

En resumen, los recursos públicos son el conjunto de bienes de los que dispone el Estado, la riqueza acumulada que podrá significar ingresos

posteriores al mismo, como el arrendamiento, la venta o el interés de estos recursos, etc. Los ingresos eventualmente formarán parte de estos recursos, y si bien se los toma en cuenta dentro del presupuesto anual (ingresos que va a llegar a las arcas del Estado), aún no están consolidados como recursos. La diferencia es bastante tenue, pero importante para no confundir a tiempo de efectuar un presupuesto, sea la actividad que sea que se vaya a desarrollar.

CLASES DE INGRESOS

a) Tomando en cuenta la fuente del ingreso, vale decir de quién o quienes provengan éstos, se dividen en dos categorías:

a1) Ingresos Originarios.

Son aquellos que provienen del patrimonio mismo del Estado, de su explotación, arrendamiento, venta, etc. o de las utilidades que generen las empresas públicas. Por ejemplo, la emisión de bonos del Estado es una forma de conseguir dinero de fuente originaria. Las utilidades de las empresas de economía mixta es otro claro ejemplo de ingreso ordinario.

a2) Ingresos Derivados.

Los ingresos derivados son obtenidos a través de terceras personas, naturales o colectivas, por ejemplo los tributos (dinero obtenido de la población, mediante una ley previa y diversos elementos que los veremos más adelante) o del crédito público, mediante empréstitos o financiamiento externo o interno. Este último es la fuente que generalmente se recurre para cubrir gastos extraordinarios, como lo hemos expresado anteriormente.

b) Pero tomando en cuenta el lugar de su proveniencia o al territorio de donde vengan, podemos también dividir a los ingresos públicos en

cuatro categorías:

b1) Ingresos Internacionales.

Por ejemplo cuando se recurre al crédito público internacional, al Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, etc. También por tributos de alcance internacional, aunque éstos también podrían estar contemplados en la siguiente categoría.

b2) Ingresos Nacionales.

Provenientes de las utilidades de las empresas públicas de economía mixta, de las regalías y participaciones por explotación de recursos naturales y la recaudación de los impuestos de carácter nacional (IVA, RC-IVA, ICE, IUE, IT ITF, etc.)

b3) Ingresos Departamentales.

Provenientes actualmente de participaciones y regalías mineras, petroleras y forestales, del Impuesto Complementario a la Minería y de la participación de Gobiernos Departamentales en la recaudación de algunos impuestos nacionales como el IEEHD, el ISAE y el IDH.

b4) Ingresos Municipales.

Siendo los municipios recaudadores de los siguientes impuestos: IMPBIV, IMTBIV y un ICE especial, el ICE-IMCHM (Impuesto al Consumo Específico de la Chicha de Maíz), sin contar con las tasas y patentes municipales.

c) Otra clasificación de ingresos es la que los divide en:

c1) Ingresos Ordinarios.

Se consideran como ingresos ordinarios aquellos *“a los que se renuevan regularmente a cada ejercicio y extraordinarios aquellos que se presentan aisladamente, que aparecen en un solo ejercicio sin reproducirse en los sucesivos”* (Vásquez).

En ese sentido, serán ingresos ordinarios aquellos que se van repitiendo constantemente en cada gestión, como por ejemplo los ingresos por concepto de tributos, que si bien no se consideran como un monto constante, se van repitiendo regularmente. Este tipo de ingreso es utilizado para poder cubrir gastos ordinarios, aquellos que se efectúan para el normal desenvolvimiento del Estado, como los sueldos de funcionarios públicos.

c2) Ingresos Extraordinarios.

En contrapartida, los ingresos extraordinarios, siguiendo el concepto anotado en el anterior punto, los ingresos extraordinarios no se contemplan de manera constante en los presupuestos anuales, pudiendo provenir éstos, por ejemplo, del crédito público. Obviamente estos ingresos sirven para cubrir gastos extraordinarios.

d) Por último, pueden tomarse en cuenta los siguientes tipos de ingresos, que son asimismo importantes:

d1) Ingresos por sanciones patrimoniales.

Por motivos de recaudación o por fomentar el cumplimiento del orden jurídico, o, dicho de otro modo, para desincentivar acciones ilícitas o imponer castigos en caso de su verificación, se imponen estas cargas a

los particulares, de manera distinta a los Tributos. Generalmente estas sanciones (comúnmente llamadas multas) se exigen a los individuos para reprimir acciones ilícitas y/o para resarcir el daño económico a la sociedad o al Estado, al contrario de los Tributos, cuyo origen nunca puede ser por un acto ilícito.

d2) Ingresos Monetarios.

Los ingresos monetarios son derivados del derecho que tiene el Estado a emitir moneda, es también una forma de obtener ingresos, como regulador económico o simplemente como un medio para procurarse recursos, cuando existe déficit fiscal. Se debe tener mucho cuidado al emitir moneda discrecionalmente sin seguir alguna política seria y clara o sin haber efectuado el análisis económico del caso, pues se corre el riesgo de llegar a una inflación que no tenga mayor fundamento que el obtener recursos para paliar malas políticas económicas.

CAPITULO 3

EL PRESUPUESTO DEL ESTADO

NOCION

Ya hemos dicho anteriormente que un presupuesto en general viene a ser una especie de cálculo previo que se hace referente a lo que se va a gastar sobre una base de recursos y una previsión o proyección de futuros ingresos que van a cubrir efectivamente esos gastos.

Edmundo Vásquez al respecto dice simplemente que *“presupuesto es la fijación de ingresos y de gastos a que se sujeta el movimiento financiero de un Estado en un periodo dado”*

Según Duverger, citado por Héctor Villegas, *“en materia financiera, a diferencia de otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto con adelanto, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que denomina presupuesto”*.

A esto hay que añadir que el presupuesto del sector público se plasma en una Ley que es aprobada y publicada al inicio de cada gestión, y que contempla la totalidad de egresos que van a efectuarse en ese periodo de tiempo, juntamente con la fuente del recurso o la entidad de donde provendrá el dinero destinado a ese gasto y quién lo puede formalizar.

La redacción de esta Ley puede considerarse también como un documento de tipo contable, ya que de la misma manera, registra por un lado el *recurso*, o sea de donde provendrá el dinero necesario, como por ejemplo el Tesoro General de la Nación, o también puede ser de fuente propia, de financiamiento externo, de crédito, etc. Por otro lado se registra el *egreso*, vale decir el monto que va a gastarse y en qué.

IMPORTANCIA DEL PRESUPUESTO

Al tocar el tema del gasto público, se ha dicho que estos gastos no pueden efectuarse sin Ley previa que lo autorice. Pues bien, esta Ley del Presupuesto General de la Nación es precisamente la norma que establece los parámetros dentro de los cuales las entidades públicas deberán manejarse.

En ese entendido, implica una autorización legal proveniente del Órgano Legislativo para que el Ejecutivo pueda cumplir ciertas políticas trazadas previamente. Como es una autorización anterior, esto representa que la sociedad en su conjunto pueda conocer estas políticas trazadas por el gobierno con la debida antelación, y por ende, sus intenciones y prioridades.

Desde el punto de vista económico es evidentemente importante, pues limita cantidades de dinero que vayan a asignarse, salarios de todo el sector público, etc. Dicho en otras palabras, distribuye la riqueza o los recursos del Estado o los ingresos de éste de manera que se puedan cubrir la mayor parte de las necesidades de la población. De esta manera se atiende las exigencias de la sociedad, como salud, vivienda, educación, etc., siendo ésta la importancia desde el punto de vista social.

Independientemente de lo anteriormente anotado, jurídicamente hablando, cualquier reclamo o demanda de cumplimiento ha de tener por base las partidas consignadas dentro de este presupuesto. Dicho en otras palabras, como los gastos están expresamente expresados en la Ley Financial, ninguna demanda de pago al Estado es procedente si no está consignado previamente en dicha ley (excluyendo obviamente los daños y perjuicios ocasionados).

Además, es necesario recordar que siendo el Congreso el encargado de sancionar la Ley del Presupuesto, es el pueblo, a través de sus representantes, quien autoriza al Gobierno de turno la ejecución y las cuantías necesarias para cumplir con sus políticas administrativas y que pone límites a estas acciones que dentro de una gestión se vayan a

desarrollar.

Por todo lo anteriormente anotado, podemos afirmar categóricamente que un país no puede vivir sin su Ley Financial, pues el presupuesto constituye el eje del funcionamiento y desarrollo del Estado. Así lo sostiene Edmundo Vásquez, cuando dice que *“ninguna disposición constitucional establece la posibilidad de ser rechazada una ley de presupuesto y de quedar el país sin esa fundamental norma financiera”*. Es por este motivo que se le otorga un plazo determinado al Parlamento para su aprobación, y que si este no se cumple, la Ley puede ser promulgada directamente por el Presidente del Estado.

PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

A tiempo de empezar la proyección de un determinado presupuesto, deben tomarse en cuenta una serie de principios que deben respetarse de la mejor manera posible, para que la administración de los recursos asignados no presenten problemas posteriores.

Estos principios son los siguientes:

a) LEGALIDAD.

Se refiere principalmente a que todo presupuesto debe estar contemplado y aprobado mediante una Ley previa y expresa que lo autorice. Este principio sale de la definición misma de lo que se conoce como Presupuesto del Estado, pues es preciso que antes de proceder a una proyección económica durante una gestión, deba el Poder Legislativo, representante de la población, autorizar de qué manera se van a administrar los recursos de la nación.

En ese sentido, las entidades que manejen recursos y vayan a efectivizar gastos, no lo podrán hacer si es que dentro de la Ley del Presupuesto General de la Nación no se encuentra contemplado el gasto que se está

pensando efectuar.

Independientemente de lo anteriormente señalado, hay que añadir que si bien existen recursos asignados a estos diferentes entes, sólo podrán destinar esos recursos únicamente a lo que se ha presupuestado con antelación y está expresamente señalado en esta Ley Financial. El destinar recursos a destinos distintos de los expresamente señalados en esta Ley, lleva consigo una malversación de fondos, con todos los problemas de orden legal que esto acarrea.

b) EQUILIBRIO.

Este principio precisamente en una proporción más o menos compensada entre los recursos de los que se van a disponer y los gastos que se van a efectuar durante esa gestión. Dicho de otro modo, a lo que debe apuntar todo presupuesto es a igualar ingresos con los egresos.

Este principio es en verdad importante, pues como todos sabemos, los extremos no son nunca buenos, como veremos a continuación.

En caso de que exista un exceso de gastos con relación a los recursos de los que se disponen, se produce lo que se conoce como *déficit fiscal*, lo cual no es algo que sea muy extraño. Lo peligroso está en que este déficit sea muy alto, pues se corre en el riesgo de una inflación, pues el Estado debe cubrir estos gastos de alguna manera, y muchas veces se ve en la obligación de recurrir al préstamo público o a la emisión indiscriminada de moneda, depreciando el valor del dinero sin incrementar los bienes consumibles, lo cual, según la ley de la oferta y la demanda, hace subir los precios, obligando al Estado a volver a emitir moneda para cubrir esas necesidades, y así sucesivamente.

Por otro lado, si al final de la gestión existe un remanente económico, vale decir que los recursos hayan sido mayores a los gastos, entonces se produce lo que se denomina *superávit*. Puede parecer que sea lo más aconsejable, pues puede llegar a representar un colchón económico para la siguiente gestión. Sin embargo, como hemos dicho anteriormente,

los extremos nunca son buenos. Cuando al final de la gestión existe un superávit demasiado elevado, esto puede significar que las políticas económicas no se han llevado adecuadamente, que los tributos son cobrados en exceso, que éstos debieran rebajarse. Entonces la población piensa que no se justifican muchos de estos ingresos y exige su abolición o rebaja. El problema se presentará cuando los tiempos no sean tan generosos, y sería muy complicado volver a crear tributos o subir sus alícuotas, sólo por dar un ejemplo.

Es por este motivo que el principio del equilibrio expresa que para lograr una administración adecuada de los recursos que se manejan, es necesario lograr esta nivelación de la forma más aproximada posible. Es obvio que es algo que verdaderamente es muy difícil de lograr, pero mientras más se acerque el presupuesto a lograr este equilibrio, menos problemas tendrá el gobierno de turno.

c) FLEXIBILIDAD.-

Debe entenderse que no se trata de una contradicción con el anterior principio, pues si bien es cierto que lo que se debe intentar, por difícil que sea, que exista un equilibrio y que los ingresos y los egresos arrojen un saldo casi en cero, también debe contemplarse que siempre van a existir imponderables, imprevistos, urgencias o casos que no van a poderse predecir, y que no por no estar expresamente contemplados, van a dejar de cubrirse.

Tampoco debe entenderse que este principio implique una libertad más allá de lo permitido para que pueda administrarse los recursos asignados de forma discrecional y hasta arbitraria. No se tratarán nunca de sumas grandes, y sólo debe hacerse en casos especiales, traspasando fondos, por ejemplo, entre una institución y otra, dando ciertos márgenes de movilidad, etc., permitiendo realizar modificaciones durante esta administración, siempre respetando lo normado.

d) EXCLUSIVIDAD.

Este principio puede entenderse de dos maneras: primero, que los fondos asignados a un determinado sector, no pueden destinarse a otros fines que no sean los que han sido previamente señalados en esta Ley.

Por otro lado, este principio significa también que la Ley del Presupuesto General de la Nación únicamente debe referirse a la asignación de recursos. Esto quiere decir que sólo puede elaborar el presupuesto, por más que existan otros elementos incluidos en el mismo, para lo cual se deberá dictar una Ley expresa distinta de la Ley Financial.

Para ejemplificar lo anterior, es posible que el presupuesto contemple dentro de sus recursos algunos ingresos en mayor porcentaje por concepto de tributos. Siendo que el principio de legalidad de los tributos, el cual dice que no puede existir tributos sin Ley previa que lo establezca ni modificarlos, se podría entender que siendo una Ley la que elabora el presupuesto estatal, dentro de la misma se pueda crear un tributo o incrementar sus alícuotas. Pues bien, respetando este principio de exclusividad, la Ley del Presupuesto General de la Nación no puede disponer este aspecto. Si está presupuestado, deberá aprobarse y ponerse en vigencia una ley especial que vaya a crear o modificar ese tributo que se contemple como recurso en la Ley Financial.

e) ESPECIFICIDAD.

Precisamente para evitar confusiones a momento de administrar los recursos de que vayan a ser dotados las distintas entidades estatales, es que este principio surge como una necesidad de detallar de la manera más clara y concreta estos recursos y los gastos permitidos y no en forma global, para poder también efectuar un mejor control de las asignaciones establecidas y los gastos erogados.

Para lograr esto, en la redacción de la Ley Financial se establecen categorías para los gastos, divididas en fuentes, grupos, ítems, etc., los

cuales obedecen a una clasificación, previamente establecida, muchas veces incorporadas a la Ley como anexos.

Sin embargo, algunos autores recomiendan que este principio no sea aplicado en forma demasiado rígida, pues puede llegar a obstaculizar la flexibilidad, ya analizada, de los presupuestos si se detalla demasiado el mismo.

f) UNIVERSALIDAD.

El Dr. Jorge Ayala nos dice que *“en el presupuesto los gastos no pueden ser compensados con los recursos, es decir que tanto los unos como los otros deben ser expresados en cantidades brutas sin mostrar saldos netos”*.

Esto quiere decir que, a diferencia de lo que las personas naturales suelen hacer cuando administran caja chica, por dar un ejemplo, no puede compensar un gasto que se ha tenido que realizar con algún ingreso obtenido por otro o el mismo rubro, sin importar que al finalizar la gestión se lancen números deficitarios.

Esto se lo hace para arrojar datos ciertos y evidentes, de manera que en futuras proyecciones, puedan asignarse montos mayores o menores, según el caso. Si un determinado rubro expresa que se necesitan mayores recursos, no se lo podría hacer si en la anterior gestión no se ha demostrado la carencia de dineros destinados a este sector. Podría correrse el riesgo de caer en un déficit más profundo al no haber tenido ingresos o recursos que puedan compensar en lo futuro.

g) UNIDAD.

Este principio establece que el conjunto de ingresos y gastos tienen que estar necesariamente contemplados en un solo documento – la Ley del Presupuesto General de la Nación – pues además se exige que los

proyectos presupuestales, que ya hayan sido presentados y aprobados por el Ministerio de Finanzas o de Hacienda, sean presentados en forma conjunta al Congreso para que éste lo considere, y si procede según el caso, pueda aprobarlo con el procedimiento legislativo ordinario, para que pueda efectuarse un completo control.

Puede observarse la importancia de este principio, en el entendido de que hasta las entidades con autonomía de gestión tienen que enviar sus presupuestos para que formen parte de este documento, aunque se los incluya dentro de los anexos del mismo, precisamente para que se tome en cuenta cuáles van a ser los parámetros dentro del desenvolvimiento normal de una determinada gestión y no vayan posteriormente a sobrepasar estos límites, ya que por más autónomas que sean estas instituciones, tienen que respetar ciertos principios presupuestales y regirse de acuerdo a ellos.

h) CONTINUIDAD.-

Como podrá imaginarse, la actividad financiera es permanente, no cesa nunca, por más que el proceso presupuestario sea anual, pues de lo contrario se estaría dejando a la improvisación muchos aspectos, poniendo en serio riesgo la prestación efectiva y permanente de los servicios públicos para satisfacer las necesidades de la colectividad.

En ese sentido, el principio de continuidad señala que el presupuesto que vaya a proyectarse para una determinada gestión, debe basarse en la anterior gestión, en el anterior presupuesto, y que además debe contemplar posibles proyecciones para lo venidero, de manera que el proyecto presupuestal de la siguiente gestión no tenga mayores dificultades en su elaboración, pues, respetando además el principio de periodicidad, que lo veremos a continuación, los presupuestos no debieran estar aislados unos de otros, referente a las gestiones de los mismos.

i) PERIODICIDAD.-

Complementándose mutuamente con el anterior principio, la aprobación del Presupuesto General de la Nación debe hacerse en forma periódica, lo que equivale a decir que se lo haga para periodos relativamente cortos en el tiempo.

Al respecto, hay que señalar que muchas veces es difícil determinar en qué medida o qué tiempo puede considerarse apropiado para elaborar un cálculo que vaya destinado a cubrir las actividades que sean realizadas en ese periodo de tiempo. Elaborar un presupuesto para periodos muy cortos de tiempo (un mes, tres meses, por ejemplo) implica mucha burocracia y resulta demasiado complicado.

Por otro lado, el hacerlo para periodos demasiado extensos, dificulta temas de ejecución y control de los gastos que vayan a efectuarse, y ante posibles eventualidades, sería complicado reasignar recursos, por lo que tampoco se recomienda que un presupuesto sea para un periodo demasiado largo (dos, tres o más años, por ejemplo).

Es por los motivos expuestos, que generalmente se realiza un presupuesto para periodos anuales, dentro de la gestión comprendida entre el 1º de Enero al 31 de Diciembre de cada año, lo cual no es exclusivo o prohibitivo de que se hagan en otras fechas, pues en otros países las gestiones presupuestadas empiezan, por ejemplo, el 1º de Abril, y van hasta el 31 de Marzo del año siguiente, pero generalmente respetando que se lo haga dentro de periodos anuales.

j) PROGRAMACIÓN.-

El profesor Jorge Ayala Zelada nos dice que *“El presupuesto por programas establece que debe ser una asignación financiera de recursos a programas de operación a ser ejecutados en el corto plazo”*.

Para poder formular un proyecto presupuestal, éste debe respetar

categorías programáticas (programas, subprogramas, obras, proyectos, tareas, etc.) que deben ser ejecutadas en el plazo establecido en el mismo presupuesto, complementando el principio de periodicidad.

Como una asignación de recursos implica un control de estos montos, el principio de programación ayuda a facilitar este control, ya que al destinar fondos a una determinada institución, en complementación con el principio de especificidad, puede comprobarse fácilmente que se haya gastado efectivamente en lo que se ha presupuestado, pues al advertir la existencia de estas categorías programáticas, puede establecerse sin mayores dificultades dónde ha ido a parar ese dinero y lo que se haya realizado con estos fondos.

k) REALISMO.-

Es bastante claro que un presupuesto tiene que ser lo más objetivo posible, tomando en cuenta ingresos reales y gastos posibles, considerando además cuándo se podrá contar con esos recursos y además en qué cantidad, por lo menos de manera aproximada.

Tiene que contemplarse también la factibilidad de las tareas que van a realizarse con esos recursos, de manera que sean posibles de realizar y que no exageren en los montos, tomando en cuenta la realidad económica del país, ya que puede ser posible (digamos no imposible) la construcción de una estación espacial, pero la realidad económica de este país puede demandar otras cosas, otras necesidades más urgentes que tengan que ser cubiertas. No podemos darnos el lujo de destinar grandes cantidades de dinero a proyectos que, haciendo un análisis de costo – beneficio, no vayan a significar una gran ayuda al país.

Este principio también observa la realidad de los costos o recursos que vayan a asignarse, pues la construcción de un camino es perfectamente factible, es necesario, pero exagerar con los montos, pensando que “es mejor que sobre a que falte”, en primer lugar puede dar lugar a susceptibilidades de muchos sectores, y por otro lado, aunque sobre dinero, se estaría perjudicando a otros servicios que no haya podido

recibir asignaciones para la satisfacción de los mismos, en detrimento no sólo del servicio o la entidad que lo presta, sino además, lo más grave, de la colectividad que lo tendría que recibir.

1) CLARIDAD.-

La redacción de la Ley Financial, así de todos los elementos de este presupuesto, debe ser en forma clara y entendible para el común de las personas, para poder facilitar la ejecución y el control de estas asignaciones monetarias.

La razón es obvia: por un lado, sería muy difícil aprobar un texto que ni los mismos legisladores puedan entender, en el entendido que dentro del Congreso, serán muy pocos los asambleístas que sean ilustrados en la materia. Por otro lado, para el control de estos gastos, sería muy difícil saber si en verdad se ha destinado el monto asignado a lo que se dijo que se iba a gastar.

SISTEMAS PRESUPUESTARIOS.

La forma de elaborar un presupuesto no es uniforme, no existe una fórmula, pues un presupuesto puede ser proyectado desde las maneras más caseras u ordinarias, como los presupuestos familiares, pasando por los elaborados por pequeñas o grandes empresas, hasta aquellos que nos competen, los presupuestos estatales.

Pero más que la forma de hacer el presupuesto, los sistemas se refieren al órgano encargado de elaborarlos. En ese entendido, generalmente suele pensarse que es el Poder Ejecutivo el único encargado de este trabajo, de esta confección, aunque sea siempre el Legislativo quien al final aprueba el presupuesto; sin embargo existen tres sistemas normalmente aceptados para preparar un presupuesto para el Estado.

El primer sistema es aquél en el cual el Gobierno o Poder ejecutivo formula el presupuesto y lo presenta al Legislativo, quien puede efectuar sus observaciones, lo rechaza o puede aprobarlo, modificarlo.

El segundo sistema, que es un sistema mixto (practicado en Francia, por ejemplo), el Congreso elabora conjuntamente el Gobierno el presupuesto. Este sistema es enunciado por Lorini, citado por Vásquez, quien dice que *“la iniciativa del presupuesto no puede pertenecer genuinamente sino al contribuyente. Ordena quien paga; propone el gasto quien soporta el gravamen; sólo puede iniciarlo, discutirlo, aumentarlo o disminuirlo quien suministra el dinero para ejecutarlo”*. De esta manera, la iniciativa surge en el Legislativo, y la elaboración final en el Ejecutivo.

El tercer sistema atribuye exclusivamente al Parlamento la elaboración del presupuesto, donde se forman comisiones respectivas para este trabajo. Esto se explica por la supremacía que adquiere en ciertos países el Congreso sobre la administración gubernamental, como ocurre en Estados Unidos.

Nuestro país adopta el primer sistema, pues se considera que quien va a ejecutar el presupuesto, quien sabe en qué se tiene que gastar y cuánto, y quien al final es responsable por el mismo es el órgano que debiera elaborar este trabajo, correspondiendo a cada ministerio esta preparación previa por ser estas instancias las que conocen mejor las necesidades a satisfacer dentro de sus competencias y sus dependencias. Sin embargo, a continuación pasaremos a analizar la Ley Financial y el proceso presupuestario que se lleva a cabo en Bolivia.

LA LEY FINANCIAL

También llamada “Ley del Presupuesto General de la Nación”, según Jorge Ayala Zelada *“es una Ley material de la República y un documento contable de carácter prospectivo o futuro, donde se registran los ingresos y gastos públicos que serán obtenidos y ejecutados en una gestión financiera de corto plazo para lograr fines de interés público”*.

Respetando el principio de legalidad fundamentalmente, tenemos la necesidad por su importancia de repetir el concepto de que todo presupuesto debe estar contemplado y aprobado mediante una Ley previa y expresa que lo autorice, requisito sin el cual ninguna obra o gasto podría ejecutarse.

Pero en este documento no se registran únicamente los gastos que van a efectuarse en lo venidero, sino también de dónde provendrían los recursos de los cuales se dispondría el dinero para efectuar esos gastos, registrando también los ingresos futuros dentro de una misma gestión.

PROCESO PRESUPUESTARIO

a) PLANIFICACIÓN.

Se inicia este proceso presupuestario con la planificación, encargada al órgano que rige el sistema de planificación, inversión pública y financiamiento de un determinado país, en nuestro caso, el Ministerio de Planificación y Desarrollo. En otras palabras, como ocurre en casi todos los sistemas mundiales, la planificación del presupuesto nacional le atañe al Poder Ejecutivo.

Esta planificación suele trazarse por lo menos para los siguientes cinco años, definiendo las políticas de un determinado gobierno. Como podrá imaginarse, generalmente dentro de las campañas políticas electorales, suelen presentarse los planes de gobierno para seducir el voto de la gente, y es en estos documentos donde se establecen estas políticas y planes que en caso de ser elegidos, tendrán que ejecutar. Entonces, una vez posesionado este Ministerio, se formaliza ese plan proyectándolo para los cinco años de gobierno, terminado el cual, se reinicia este proceso con el siguiente gobierno.

b) ELABORACION Y PRESENTACIÓN.

En esta fase la elaboración va encargada a cada institución de acuerdo y respetando los principios presupuestarios, pero también de acuerdo a sus necesidades ordinarias y los proyectos que, de acuerdo a su rubro, vayan a realizar o por lo menos, tener la intención de realizar durante esa gestión.

Posteriormente, ya elaborado, finalizado y aprobado internamente, cada institución presenta su anteproyecto ante el Vice Ministerio de Presupuesto dependiente del Ministerio de Hacienda.

c) DISCUSIÓN Y ELABORACIÓN.

Esta fase se la efectúa dentro del Ministerio de Hacienda, donde se discute, se elabora y finaliza el Proyecto de Ley del Presupuesto Consolidado del Sector Público.

Dentro del proceso legislativo, podemos decir que la fase de la iniciativa tiene lugar en este Ministerio en esta fase, donde se elabora todo el proyecto y el futuro texto de la Ley, encargándose al Presidente del Estado la presentación de dicho texto ante el Congreso al menos dos meses antes de la finalización de cada año fiscal, como lo establece el artículo 321, párrafo III de la Nueva Constitución Política del Estado.

d) DISCUSIÓN Y APROBACIÓN.

A diferencia de la anterior fase, ésta tiene lugar dentro del Poder Legislativo, en el Congreso, como toda Ley, donde se discute en grande y en detalle en ambas Cámaras, y se procede a la votación y posterior aprobación, pasando el texto nuevamente al Presidente para su promulgación y ulterior publicación, entrando en plena vigencia como toda Ley del Estado.

e) EJECUCIÓN.

Ya que se ha publicado la Ley del Presupuesto General de la Nación, recién pueden las entidades empezar a administrar esos recursos asignados internamente, ejecutando esos montos únicamente en lo que ha sido presupuestado.

f) CONTROL.

La fase de control implica que pueda verificarse que lo ejecutado se adecúe a lo programado y además en qué medida se cumplan los objetivos que se hayan trazado o se hayan obtenido los resultados que se hayan proyectado.

Este control se lo efectúa desde tres esferas o sistemas, lo cual establece el tipo de control que se está efectuando:

- INTERNO, control efectuado dentro de cada institución, a través de una contabilidad central. Este control puede ser previo, vale decir antes que sus actos surtan plenos efectos, y posterior, efectuado por la Autoridad Superior Jerárquica de esta entidad, muchas veces mediante una auditoría interna para los actos ya realizados.
- EXTERNO, el cual es efectuado ya sea por la Contraloría General de la República con los procedimientos ya pre establecidos, o mediante empresas privadas dedicadas a realizar auditorías, las cuales son expresamente autorizadas y contratadas para tal efecto.
- POLÍTICO, dentro de las atribuciones que tiene el Poder Legislativo para fiscalizar y controlar todos los actos del Poder Ejecutivo, dentro de las cuales está la atribución de pedir informes periódicos y específicos a estas entidades para poder verificar que los gastos presupuestados estén siendo cumplidos de manera adecuada.

CAPITULO 4

DERECHO TRIBUTARIO

NOCION – DEFINICIONES

El Derecho Tributario es el conjunto de reglas y principios jurídicos referidos a los tributos en general, siendo el Derecho Tributario Material o Sustantivo el referido a las relaciones jurídicas que regulan la satisfacción de los tributos en sí y de todas las demás relaciones que surgen entre el sujeto activo – el Estado – y el sujeto pasivo o contribuyente; y el Derecho Tributario Formal o Administrativo como el conjunto de normas y disposiciones que regulan la actividad y comportamiento de la Administración Pública respecto a su función esencialmente recaudadora.

Jorge Ayala Zelada nos dice que *“el Derecho Tributario es un capítulo del Derecho Financiero que tiene por objeto es estudio de los aspectos jurídicos de la vinculación tributaria entre el Estado y el sujeto pasivo así como las políticas fiscales sobre ingresos provenientes de las prestaciones tributarias”*.

El Profesor Héctor Villegas, por otro lado, nos brinda una noción aún más simple, la cual dice que *“El Derecho Tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulados en sus distintos aspectos”*.

De la misma manera, Catalina García Vizcaíno nos dice que *“el derecho tributario que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan”*.

De las definiciones dadas, puede sintetizarse los puntos en común, para de esta manera alcanzar un concepto más aproximado y más completo acerca de lo que se entiende y abarca el Derecho Tributario. En este sentido, como toda rama del Derecho, se habla de un conjunto de normas, de una armonía y consecuencia de un modelo jurídico que va acorde necesariamente con la realidad de un país, y que estas normas regulan una relación entre el Estado en su calidad de sujeto activo, vale decir recaudador de tributos que éste mismo genera, modifica o extingue mediante Leyes, y el sujeto pasivo, los contribuyentes, aquellos que se

encuentran obligados al pago de ese tributo y de ciertas obligaciones formales una vez se haya verificado la conducta generadora del tributo en cuestión.

Suelen tomarse como sinónimos de Derecho Tributario términos como Derecho Fiscal o Derecho Impositivo. Es preciso desechar estos conceptos porque los mismos no se encuadran dentro del estudio pleno del Derecho Tributario. Pues, por ejemplo, el Derecho Fiscal se ocupa de la totalidad de ingresos para el Estado, no sólo los ingresos por conceptos tributarios.

Por otro lado, si utilizáramos como sinónimo de Derecho Tributario a “Derecho Impositivo”, nos estaríamos limitando únicamente a los impuestos, que como veremos más adelante, son simplemente una especie dentro de la clasificación de los tributos, dejando de lado a otros tributos como las tasas, las patentes o las contribuciones especiales, que son parte también del Derecho Tributario.

DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO

PARTE GENERAL

La parte general del Derecho Tributario constituye normas aplicables a todos los tributos. Llegan a establecer los principios superiores de la tributación, como el principio de legalidad, de justicia distributiva, etc., los cuales los analizaremos más adelante, independientemente de aspectos como la relación jurídico – tributaria y todos sus elementos, jurisdicción, el ilícito tributario, procedimientos, etc.

Básicamente estos aspectos están contemplados en el Código Tributario.

PARTE ESPECIAL

Por otro lado, la parte especial del Derecho Tributario estudia las

normas aplicables a cada tributo separadamente. Si la parte general, dentro de lo que es la relación jurídico – tributaria, estudia y explica elementos de todos los tributos como el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, entre otros, para todos los tributos, la parte especial del Derecho Tributario estudiará, por ejemplo, cuál es el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Impuesto a las Transacciones, cada uno por separado.

La norma básica en Bolivia donde se encuentran estos elementos del tributo para cada uno de los impuestos es la Ley 843 y las diferentes leyes que se dicten, creando, modificando o extinguiendo impuestos y otros tributos.

RAMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Por la amplia gama de aspectos que analiza el Derecho Tributario, por tema de especialización y facilitación de estudio y por tema de especialización y evolución de los diferentes temas que estudia, es que se ha ido dividiendo en diferentes ramas especializadas según el tema que ocupa.

A continuación, pasaremos a analizar las ramas más importantes del Derecho Tributario:

DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL

Constituida por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico – tributaria que nace entre la Administración y el contribuyente al producirse el hecho generador del tributo.

En palabras del Dr. Oscar García Canseco, “*con referencia al derecho tributario material o sustantivo, podemos señalar que es el conjunto de normas, principios, institutos que regulan la relación o vínculo jurídico que se produce entre el Estado, sujeto activo de la relación tributaria y los sujetos pasivos (contribuyentes, sustitutos, etc.) sometidos a su*

poder de imperio. Comprende entre otros, el examen de la obligación tributaria, el hecho imponible o generador de las obligaciones, los distintos elementos de la obligación (sujetos, objeto, fuente, causa, exenciones, así como los aspectos cuantitativos y otros elementos sustantivos), los modos de extinción, privilegios y garantías”.

Todos estos temas serán analizados con mayor profundidad más adelante.

DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO O FORMAL

Complementa al Derecho Tributario Sustantivo o Material de la misma manera que el Procedimiento Civil complementa al Derecho Civil pues el Derecho Tributario Administrativo o Formal contiene normas que la Administración utiliza para comprobar si corresponde que un determinado sujeto pasivo pague un determinado tributo y en qué medida se debe proceder a ese pago.

En ese entendido, el Derecho Tributario Administrativo o Formal aplica normas relativas a la determinación tributaria en todos sus aspectos, como la existencia en sí de la deuda, quién es el obligado de esa deuda, el monto determinado para pagar, las formas de pago, etc., además de todo el procedimiento para la impugnación frente a actos de la Administración Tributaria, jurisdicción, entre otros temas.

Como veremos más adelante, existe una diferencia sustancial entre el Derecho Tributario Administrativo y el Derecho Procesal Tributario, la cual radica en la jurisdicción, ya que si bien en ambas materias se realiza una aplicación de la norma sustantiva a un caso concreto, en el Derecho Administrativo es la Administración la encargada de esta determinación, el Derecho Procesal está basado en la decisión judicial que implica una obligatoriedad diferente a la de la Administración Tributaria.

DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

Es el conjunto de normas que regulan las controversias surgidas entre la Administración Tributaria y el contribuyente, como la existencia de la obligación, la forma en la que la Administración pretende efectivizar el pago, infracciones cometidas y sus posibles sanciones y los diferentes procedimientos de pago y de restitución de lo indebidamente pagado.

La mayoría de los tratadistas ubican esta rama del Derecho Tributario dentro del ámbito procesal en lugar del administrativo, pese a que dentro de sus procedimientos está el proceso contencioso administrativos, pero como puede entenderse y se ha explicado anteriormente, la diferencia que lo distingue de los procedimientos netamente administrativos, es que un juez aplica la norma sustantiva a un caso concreto con la obligatoriedad que implica la cosa juzgada.

Sin embargo, es necesario diferenciar entre los procedimientos administrativos y los judiciales. Como veremos en el tema de la impugnación de los actos de la Administración Tributaria, una vez agotada la vía administrativa, que involucra los recursos de revocatoria o alzada y el recurso jerárquico, procesos netamente administrativos, recién queda expedita la vía judicial para intentar, a través del proceso contenciosos administrativo, la resolución definitiva a las posibles controversias mediante la actuación de un tercero imparcial y ajeno a la relación surgida entre el fisco y el contribuyente.

A este procedimiento, el contencioso tributario, se refiere en su estudio el Derecho Procesal Tributario, pues como se desprende de las anotaciones del Profesor Héctor Villegas, esta materia es esencialmente procesal, pues el añadido de “tributario” se refiere únicamente a la fuente de la obligación – tributaria – o controversia que se pretende resolver.

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Viene a ser la base de todo el Derecho Tributario, ya que todas las normas del Derecho tienen por fuente a la carta Magna de su país. La

Constitución Política del Estado del año 1967, en su artículo 26 decía que ningún impuesto es obligatorio sino cuando es establecido conforme a las prescripciones de la Constitución, haciendo clara referencia al principio de legalidad.

La Nueva Constitución Política del Estado no menciona taxativamente este aspecto, pues con el tema de las Autonomías departamentales, se estaría facultando a los Consejos o Asambleas Departamentales a crear, modificar o suprimir sus tributos. Sin embargo, en la primera parte del artículo 323 de nuestra Carta Magna, se establece que *“los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional”*.

Restará preguntarse si la creación de tributos de carácter departamental, delegando esta atribución, por más que esté contemplada en la Nueva Constitución Política del Estado, respete o no el principio de legalidad.

LA POTESTAD TRIBUTARIA – LIMITES

La potestad tributaria debe entenderse como la facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos (García Canseco). Es también denominado indistintamente “poder tributario”, “poder impositivo”, “poder de imposición”, “poder fiscal”, donde una buena parte de la doctrina afirma que la potestad tributaria deriva del concepto político de soberanía misma de los Estados.

EL Dr. Oscar García Canseco hace referencia al Profesor Dino Jarach, el cual señala que *“el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder; o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo”*.

Es preciso hacer notar acá la importancia que se le da a la armonía de las Leyes de un determinado país, tal como lo expresa el Profesor Jarach, armonía de la que se habló anteriormente, donde estos tributos tienen que ir acordes con la realidad nacional, incluyéndose en este sentido a las normas que pueda emitir, conforme a la Constitución Política del Estado.

Entonces esta potestad tributaria se halla limitada tanto por lo anteriormente señalado, como por los límites formales y materiales, de los cuales cualquier norma de carácter tributario no puede salirse.

LÍMITE MATERIAL: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Los límites materiales, en nuestra legislación, están dados fundamentalmente por la capacidad contributiva, considerándose este principio como la aptitud económica de los ciudadanos para tributar, teniendo aceptación generalizada por encerrar otros principios propios del Derecho Tributario en su parte general, como son la equidad y justicia tributaria.

No debe confundirse acá la facultad de recaudación que detentan ciertas entidades, como los Gobiernos Municipales, porque no se considera como una renuncia a la indelegabilidad, ya que simplemente se trata de un procedimiento administrativo solamente en el cobro del tributo.

LÍMITE FORMAL: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El límite formal está vinculado al sistema o forma en que deben dictarse o elaborarse las normas, es decir, a la legalidad de la aprobación de la norma, la cual, además, debe efectuarse necesariamente dentro de los límites o garantías materiales de los cuales ya se ha hablado anteriormente, los cuales se refieren, entre otros, a la capacidad contributiva, la generalidad, la proporcionalidad y la equidad, que la norma debe contener para el tratamiento de los sujetos pasivos en

general y de los contribuyentes en particular (García Canseco).

Estos límites formales están dados por la misma Ley, haciendo referencia nuevamente al principio de legalidad, donde “*no existe tributo sin ley que lo establezca*”, principio que estaba contemplado en la anterior Constitución Política Boliviana que así lo establecía.

Otro tema que puede ser discutido es el principio de indelegabilidad que fuera tratado en el anterior punto sobre las autonomías departamentales, donde no se contemplaría la posibilidad de estar delegada esta función propia del Poder Legislativo a otros niveles de gobierno (como una Asamblea Departamental) para que tengan la facultad de crear tributos.

Sin embargo, no queremos cerrarnos a la posibilidad de que los Gobiernos Departamentales o sus Asambleas o Consejos tengan esta atribución, pues el fundamento principal según los tratadistas para darle semejante importancia al principio de legalidad, es que cualquier detrimento al patrimonio de los particulares, como lo es el pago de un tributos, y por ende su creación, es precisamente que el pueblo esté de acuerdo con esta imposición, acuerdo que se refleja a través de sus representantes dentro de una Asamblea Legislativa.

Como puede observarse, el hecho de que dentro de un territorio más reducido, como un Departamento, también existan representantes dentro del concepto de autonomías, podría darse el escenario de que el voto de la población les otorgue al facultad de dictar normas de carácter general, obviamente dentro de su territorio, destinadas a pedir – o imponer, según como se vea – este esfuerzo económico a esa misma población que están representando.

LIMITES TEMPORALES Y ESPACIALES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Si bien son temas que van a ser analizados más adelante, cuando podamos observar la aplicación de las normas tributarias en el espacio y la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, evidentemente

existen límites a esta potestad tributaria para poder dictar normas de carácter tributarias, fuera de los límites materiales y formales que ya hemos estudiado.

Brevemente señalamos que un Estado está circunscrito a dictar normas tributarias y exigir el pago de estos tributos dentro de su territorio, con ciertas excepciones, que observaremos y estudiaremos más adelante.

De la misma manera, la irretroactividad y ultractividad de las normas tributarias serán analizadas en el tema correspondiente a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, pero adelantamos que como límite a la potestad tributaria, complementando al principio de legalidad, las normas tributarias regirán para lo futuro, no pudiendo ser retroactivas.

CARÁCTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Las características de la potestad tributaria son las siguientes:

a) Abstracto.

Por cuanto es el poder de imperio que pertenece y que es inherente al Estado y que le otorga el derecho de aplicar, crear, modificar o extinguir tributos, independientemente del ejercicio concreto (competencia tributaria). Se entiende simplemente como una facultad de actuar.

b) Permanente.

Es característica de la potestad tributaria porque el poder tributario es parte natural del Estado y se extingue junto con él, mientras que la facultad de exigir el pago de un determinado tributo tiene un término de prescripción.

c) Irrenunciable.

El Estado no puede desprenderse de este atributo, ya que sin él, no podría subsistir como tal, precisamente por todo lo explicado en el tema de la actividad financiera del Estado, porque al no tener la facultad de percibir estos ingresos, no podría cubrir los gastos destinados a la prestación de servicios que satisfacen las necesidades esenciales del Estado.

d) Indelegable.

Quiere decir que el Estado no puede delegar a otro nivel u organismo la facultad de dictar la Ley tributaria. Esta facultad es exclusiva del Poder Legislativo. Lo que sí podría delegar es la facultad de reglamentar los detalles para la ejecución de la misma, aspectos como la determinación y recaudación tributaria.

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

El continuo desarrollo del comercio exterior, con sus elementos de estudio par la materia como la doble imposición internacional, los tratados bilaterales y multilaterales, la localización de los llamados “paraísos fiscales”, las transferencias de capital y tecnología a países extranjeros, han dado nacimiento a un notable avance de esta rama del Derecho Tributario en sus aspectos doctrinales y legislativos.

Para poder regular estos temas, surge el Derecho Internacional Tributario como el conjunto de normas jurídicas que rigen las relaciones de carácter internacional dentro del ámbito tributario, fundamentalmente para regular aspectos derivados del encuentro de dos o más soberanías, como la doble imposición, la evasión fiscal, ilícitos aduaneros o generar ambientes de cooperación regional entre países a través de normas tributarias de carácter internacional.

Obviamente dentro de las fuentes del Derecho Internacional Tributario están normas internacionales dictadas en tratados colectivos entre Estados; tratados sobre doble imposición, donde se establecen acuerdos destinados a evitar que un mismo sujeto tenga que soportar la carga tributaria por un mismo hecho ante dos o más potestades tributarias; y tratados dictadas por entidades supranacionales de Derecho Internacional Público, como el MERCOSUR, la CAN, la Unión Europea, etc., fundamentalmente destinadas a la cooperación e integración internacional a través de facilidades o preferencias tributarias establecidas entre los Estados firmantes o miembros de estas organizaciones internacionales.

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

El Dr. Oscar García Canseco nos dice que *“el derecho tributario penal, comprende el conjunto de normas, referentes a la tipificación y tratamiento de los ilícitos tributarios (por lo general contravenciones y delitos), así como la regulación de las sanciones que les corresponden”*.

Es claro que uno de los deberes fundamentales del Estado es el de precautelar ciertas conductas lesivas en contra de la economía misma del propio Estado, previendo posibles transgresiones, en este caso tributarias, y determinando las sanciones como consecuencia a la configuración en la realidad de las conductas tipificadas.

La pregunta que se formulan muchos tratadistas es la ubicación del Derecho Penal Tributario, fundamentalmente si esta materia se ubica dentro de lo que es el Derecho Administrativo o dentro de lo que es el Derecho Penal.

Al respecto existen cuatro corrientes que las analizaremos a continuación:

a) Penalista.

Son quienes exponen que el Derecho Penal Tributario pertenece al Derecho Penal, porque tienen los mismos objetivos, como la prevención, restringiendo la libertad de acción de los individuos, la protección al interés público y las sanciones que son netamente penales, tipificando a los ilícitos tributarios como delitos en contra del patrimonio de la colectividad.

b) Administrativista.

Esta corriente pregonaba que el Derecho Tributario Penal simplemente intenta evitar un daño a la Administración Pública, estableciendo sanciones administrativas a través de procedimientos administrativos.

c) Dualista.

Esta corriente intenta encontrar las anteriores dos corrientes, señalando que si bien existen sanciones de tipo penal, como la privación de libertad o reclusión por delitos tipificados, es indudable que existen también sanciones y procedimientos que son puramente administrativos, como las multas o las clausuras en casos de contravenciones.

d) Autonómica.

Corriente que establece que el Derecho Penal Tributario se separa de ambas materias, no pertenece a ninguna y que es una forma de sancionar, de forma corporal y pecuniaria delitos especiales que pertenecen únicamente al área tributaria, y que por sus peculiaridades, debe ser estudiada en forma independiente.

CAPITULO 5

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

NOCION DE FUENTE

Si bien este tema pertenece al estudio de la teoría General del Derecho o de la Introducción al Derecho, no puede dejarse de lado una interpretación de lo que jurídicamente se conoce como “fuente”, para poder entender mejor el significado de lo que a continuación se desarrollará. Es fuente pues, el medio por el cual se crea y manifiesta el Derecho, y en el caso que nos compete, de donde emana el Derecho Tributario.

En ese sentido, el artículo 5 del Código Tributario, Ley 2492, establece que las fuentes del Derecho Tributario son las siguientes, en esa prelación u orden:

- 1.- La Constitución Política del Estado.
- 2.- Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
- 3.- El Código Tributario.
- 4.- Las Leyes.
- 5.- Los Decretos Supremos.
- 6.- Resoluciones Supremas.
- 7.- Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en el Código Tributario.

Sin embargo, vamos a encarar el tema de las fuentes del Derecho Tributario desde otro punto de vista, puesto que como lo señala Jaime Moscoso Delgado en su libro “Introducción al Derecho”, *“Fuente es aquello de donde surge algo; el manantial del que brota a flor de tierra el agua. En sentido figurado se habla de ‘fuentes del derecho’ para aludir al hontanar del que nacen las normas jurídicas”*.

Así, siguiendo esta línea, podemos distinguir a las distintas fuentes del Derecho Tributario de acuerdo a: a) el origen del Derecho (*fuentes reales*); b) la configuración de la norma (*fuentes formales*); c) el centro de donde procede su fuerza de imposición (*fuentes de validez*); y d) los medios que nos permiten conocer su existencia (*fuentes de*

conocimiento).

FUENTES REALES

Como hemos dicho, estas fuentes determinan el origen primero del Derecho en su conjunto, o en otras palabras, la matriz de donde germina su ser, y de esta manera nos proporcionan su contenido.

Por ejemplo, tenemos al hombre como fuente formal por excelencia del Derecho, y no sólo al hombre en sí, sino a todo su entorno y sus relaciones, como el nacimiento, la muerte, el trabajo, la familia, etc. Todas estas relaciones se producen cotidianamente en la vida del hombre, se han ido desarrollando juntamente con la evolución misma del hombre.

De la misma manera, existen otras fuentes que antecedieron al surgimiento de las normas, como el medio ambiente, valores como la justicia, la paz, la seguridad, por nombrar algunas.

Obviamente las fuentes reales han precedido a la norma, pues el Derecho no ha inventado estas instituciones, sino todo lo contrario, han surgido espontáneamente y se ah ido desarrollando juntamente con el hombre y el Derecho ha ido regulándolas en sus diferentes aspectos y consecuencias conforme su desarrollo afectaban en forma significativa la vida del hombre.

FUENTES FORMALES

Las fuentes formales modelan los caracteres de los preceptos del Derecho en toda su integridad, caracteres que son conferidos de acuerdo a los diferentes procedimientos, que dan lugar a la formación de normas, tanto de carácter general como de alcance particular, y que además rigen la vida de los seres humanos y de las cuales surge el Derecho.

En primer lugar debemos distinguir el alcance de estas normas, pues existen normas de carácter general, que son aplicables a toda la población, y normas de alcance particular, aplicables únicamente a un grupo reducido de personas. Esto se entenderá de mejor manera cuando diferenciamos los procedimientos que dan lugar a estas normas que son fuentes del Derecho.

a) Normas de alcance general.

- Procedimiento Constituyente. Constitución Política del Estado.
- Procedimiento Legislativo. Leyes.
- Procedimiento Reglamentario. Los reglamentos.
- Procedimiento Consuetudinario. La costumbre jurídica.

b) Normas de alcance particular.

- Procedimiento Judicial. Sentencias, jurisprudencia.
- Procedimiento Administrativo. Resoluciones Administrativas.
- Autonomía de la voluntad. Contratos, actos jurídicos

FUENTES DE VALIDEZ

Empezamos diciendo que una norma será válida cuando tiene la suficiente fuerza obligatoria, y una norma adquiere esa fuerza obligatoria cuando en primer lugar está de acuerdo con la Constitución Política del Estado, base de todo el ordenamiento jurídico de un país, pero que además esté conforme de un sistema jurídico integrado.

En ese sentido debemos traer a colación y recordar la jerarquía de las normas jurídicas, en lo referido a la Pirámide Jurídica, o más conocida como la Pirámide de Kelsen, donde se establece que una norma de carácter inferior, no podría modificar, contradecir o extinguir a una de superior rango.

FUENTES DE CONOCIMIENTO

Las fuentes de conocimiento simplemente se refieren a los medios por los cuales las personas pueden conocer el contenido de las normas, donde ésta pueda ser debidamente registrada.

Antiguamente, podría decirse que una fuente de conocimiento de las normas era la piedra, después el papiro, el papel. El avance de la tecnología hace que actualmente los diskettes, los discos compactos, la memoria flash o el internet hayan pasado a convertirse en una fuente bastante confiable y muy importante de conocimiento de las normas jurídicas. Aún nos espera ver en el futuro cuáles serán los avances dentro de la informática y la comunicación para masificar el conocimiento humano.

Habiendo analizado las fuentes del Derecho en general, pasaremos ahora a analizar las fuentes del Derecho Tributario en particular, establecidas, como lo adelantáramos, en el artículo 5 del Código Tributario.

LA CONSTITUCION POLÍTICA DEL ESTADO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En general, todas las disposiciones constitucionales sobre la materia, como por ejemplo el artículo 8 inciso b) de la Constitución Política de 1967, la cual rezaba “...*el deber de toda persona de contribuir en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos*”, disposición que dio lugar a un sistema determinado, para que a la hora de dictar la norma tributaria, tenga presente estos principios, de manera que se oriente la misma de forma democrática, evitando crear situaciones discriminatorias e injustas, bajo pena de invalidación por parte del Poder Judicial de la Ley o norma que viole tales principios.

Estos principios constitucionales son los siguientes:

LEGALIDAD.

Siendo el más importante de todos, es un principio que ya ha sido debidamente analizado, el cual en materia tributaria establece que no puede existir tributo alguno sin ley previa que lo establezca, comprendiendo además las modificaciones a dicho tributo y su extinción y ciertos elementos como exenciones, condonaciones, establecimiento de ilícitos tributarios, etc.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Edmundo Vásquez nos dice al respecto que *“el principio de la capacidad contributiva supedita al impuesto, incidiendo éste sobre la capacidad objetiva y subjetiva de los individuos. Si todos los miembros de la asociación política deben contribuir a la satisfacción de las necesidades colectivas que es una función del Estado, la teoría general del impuesto radica en que esa obligación debe descansar en la capacidad contributiva, cuya cuantía está regulada a su vez por la suma de bienes poseída”*.

Sin embargo, con la evolución del Derecho Tributario, podemos establecer esta capacidad contributiva no solamente en relación a los bienes que se poseen, sino también a las rentas que se perciben y al consumo que se realiza, siendo el análisis de estos tres elementos determinantes a la hora de establecer bases imponibles y fundamentalmente alícuotas a los tributos, pese a que en muchas ocasiones es prácticamente imposible determinar ciertos aspectos, por la forma doméstica de manejar las economías individuales.

GENERALIDAD.

El principio de generalidad establece que todos los contribuyentes están obligados al sostenimiento de las cargas públicas, sin importar la nacionalidad, condición económica o social, aunque más bien este

principio parece utópico en la aplicación real, pues independientemente de las exenciones, que obviamente suponen un tratamiento especial frente a la norma, existen ciertos regímenes o grupos especiales de personas que por su condición informal no tributan como el resto de los contribuyentes, pese a que en la mayoría de los casos cuentan con una capacidad contributiva superior al común de la gente.

Amén de lo anterior, se supone que todos los miembros de la sociedad que se encuentren en la posibilidad de contribuir, están obligados al pago de los tributos legalmente establecidos y no pueden concebirse privilegios de ninguna naturaleza, pues la carga de la contribución a las necesidades de la colectividad se estaría imponiendo sólo a un grupo, como lo que ocurre actualmente.

IGUALDAD.

Este principio establece que los tributos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos, pero no desde el punto de vista de la generalidad analizada en el principio anterior, sino que supone un sacrificio igual a todos los contribuyentes, no hablando numéricamente, sino de acuerdo a su capacidad contributiva, pues “no obstante la diversidad de la riqueza poseída, sientan (los contribuyentes) con el pago del tributo un sacrificio igual” (Vásquez).

PROPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD.

Si bien el anterior principio se refiere a un sacrificio igual, éste debe ser proporcional o progresivo, estableciendo alícuotas variables proporcionales, montos o cuotas máximas o cantidades fijas por categorías.

Por otro lado, respetando también el principio de igualdad, se supone que aparte de la proporcionalidad, este sacrificio debiera ser además progresivo, pues una persona que gana diez veces más que otra, no

siente el mismo efecto que la primera, y por eso en muchas ocasiones se combinan los métodos para que los que tiene más beneficios aporten en mayor medida a las cargas públicas, obviamente analizando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

NO CONFISCATORIEDAD.

La Constitución Política del Estado asegura la propiedad privada, y en ese entendido, la imposición no puede bajo ningún concepto afectar el patrimonio privado de las personas, pues de lo contrario estaríamos ante un escenario de confiscación de este patrimonio.

Sin embargo esto no ocurre con ciertos impuestos que no se fijan en los ingresos de una persona, sino directamente en su riqueza. Esto puede llegar a ser peligroso, pues de no contar con ingresos que justifiquen el pago de un impuesto, el patrimonio de las personas se ve seriamente afectado si sólo tienen que pagar el tributo con lo que tienen. De esta manera se estaría reduciendo el activo solamente para poder cumplir con el pago obligatorio del tributo, como bien puede ocurrir con el Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores, pues por el sólo hecho de ser propietario, sin considerar ingresos, se tiene que pagar esta obligación. En algún caso se ha visto la necesidad de vender el bien únicamente para pagar el impuesto, lo que es un contrasentido lógico.

Al respecto, se dice que gravar los capitales, equivaldría a pretender obtener anualmente el fruto derribando el árbol, por lo que el impuesto jamás debe ser total de manera que exceda del esfuerzo necesario para continuar su pago. Y añade Flora, citado por Edmundo Vásquez: *“se puede coger los frutos, deshojar los árboles, cortar las ramas; pero no arrancar las raíces o esterilizar el terreno en que se vive”*, esto para ilustrar de mejor manera la expuesto.

CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales sobre materia tributaria forman parte del Derecho Tributario Internacional, siempre que sean aprobados previamente por el Congreso de la República, y entonces pasan a formar parte del Derecho Tributario interno. Es interesante el análisis de dichos tratados, en tanto y en cuanto pueden significar una gran ayuda para la solución de problemas entre los departamentos autónomos con tributos propios entre sí y los departamentos no autónomos.

EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La Ley 2492 o Código Tributario es la Ley única que compila las normas fundamentales del Derecho Tributario Material y Adjetivo.

Estas normas fundamentales en materia tributaria son aquellas que son aplicables a todos los impuestos en general y a todos los contribuyentes, así como normas de la tributación nacional.

En ese entendido, el Código Tributario contiene todo lo relacionado a las fuentes del Derecho Tributario (artículo 5); métodos de interpretación (artículo 8); principios tributarios (artículo 6); la obligación tributaria (artículo 13); formas de extinción de la obligación tributaria (artículos 51 al 63); la relación jurídico tributaria, donde se establecen aspectos de la misma como los sujetos, el hecho imponible, hecho generador, la base imponible, la alícuota, etc. (artículos 13 al 50); la determinación y ejecución de la deuda tributaria; los diferentes procedimientos (artículos 74 y siguientes), los ilícitos tributarios (artículos 148 y siguientes); los recursos (artículos 200 y siguientes).

Al respecto, ha que anotar lo siguiente: el anterior Código Tributario (Ley 1340), establecía el procedimiento contencioso tributario dentro de sus disposiciones. Sin embargo al ser promulgada la Ley 2492, el Nuevo Código Tributario eliminaba este procedimiento, con el propósito de agilizar estos procesos y los trámites en general, creando

la Superintendencia Tributaria (hoy llamada Autoridad de Impugnación Tributaria), para que los contribuyentes pudieran impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria.

Empero, el año 2004, luego de haberse presentado un recurso de inconstitucionalidad en contra de estos procedimientos, el Tribunal Constitucional de ese entonces declaró la inconstitucionalidad de los mismos, restituyendo el anterior procedimiento observado en la Ley 1340, otorgándole un plazo al Poder Legislativo para que se emita una Ley que contemple un proceso tributario especial.

Transcurrido el plazo de un año concedido, el Poder Legislativo presentó un proyecto que no llegó a ser aprobado, por lo que el Tribunal Constitucional determinó, el año 2005, restablecer el proceso contencioso tributario contemplado en la Ley 1340 de manera definitiva, recobrando vigencia esta Ley que quedaba abrogada, pero únicamente en lo referido a este procedimiento, rehabilitando además la competencia de los jueces administrativos para que conozcan estas materias.

LEYES

Las Leyes son disposiciones legales de carácter y alcance general emanadas por el órgano legislativo de cada país en ejercicio de la representación ciudadana. Este órgano legislativo puede ser llamado de diferentes maneras (congreso, poder legislativo, órgano legislativo, asamblea legislativa, etc.), pero en general es el órgano facultado a dictar este tipo de normas generales.

Las Leyes, independientemente del Nuevo Código Tributario, la Ley 843, la Ley General de Aduanas y demás Leyes que se dicten al respecto, son la fuente por excelencia del Derecho Tributario con primacía por sobre las demás normas del ordenamiento jurídico propio del Estado de Derecho, dando lugar al principio de legalidad, que dice que “no hay tributo sin Ley previa” (*nullum tributum sine lege*) y que “no hay impuesto sin representación”, en el entendido que sólo el Poder Legislativo es el facultado para crear, modificar o extinguir impuestos,

conceder exenciones, etc.

En Bolivia, sin embargo, el principio de legalidad tiende a relativizarse, puesto que con las nuevas normas que se han ido publicando a partir de la puesta en vigencia de la Constitución Política del Estado y todo lo relacionado a las autonomías, serían los gobiernos autónomos – en sus diferentes niveles – quienes estarían facultados a dictar normas de carácter general dentro de sus territorios y competencias exclusivas para crear, modificar o extinguir impuestos, de conformidad a lo establecido en esta Carta Magna, la Ley Marco de Autonomías y algunos proyectos de leyes de clasificación de Impuestos para que esto sea posible, dentro de una categoría especial de normas que en materia tributaria tienen un especial tratamiento que tal vez no fue analizado en la magnitud que debiera haber si analizado.

REGLAMENTOS

Donde ingresan en un mismo conjunto los Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Resoluciones Administrativas, etc., que dicten resoluciones sobre la actividad tributaria, pero siempre conforme a Ley, no pudiendo en ningún caso sobreponerse a ésta o alterar su espíritu, siendo susceptibles de impugnación por la vía correspondiente, dependiendo de su generalidad o particularidad, donde estas resoluciones posteriores pueden también formar parte de las fuentes del derecho Tributario.

Los Decretos también son normas de carácter general, pero que son dictadas por el Poder Ejecutivo (el Presidente y el Gabinete de Ministros en su conjunto), que dentro de nuestro estudio, reglamentan las Leyes Tributarias (Decretos Reglamentarios), aunque esta labor no es exclusiva, pues también pueden normar en materia tributaria (Decretos Supremos), siempre que no vayan en contra del principio de legalidad ni contradigan las leyes.

OTRAS DISPOSICIONES

Resoluciones Supremas.

Son disposiciones dictadas por el Presidente del Estado y parte de su gabinete, ya sea un grupo de ministros o uno en especial, cuya función es regular un tema específico, por ejemplo ciertos aspectos del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.

Resoluciones Ministeriales.

La Resolución Ministerial es una disposición normativa emitida generalmente por el Ministerio del ramo correspondiente a la materia respectiva. En materia Tributaria se encarga el Ministerio de Hacienda o Finanzas, y en algunos casos el Ministerio de Autonomías. Su función es la de interpretar o aclarar sobre ciertos temas, aunque no llegan a ser siempre vinculantes, pero para la Administración Tributaria sí es de cumplimiento obligatorio.

Resoluciones, circulares, ordenanzas y otras.

Se encargan de sub reglamentar algunas omisiones o aclarar ciertos aspectos para el mejor cumplimiento de la Ley y las normas jerárquicamente superiores. Estos tipos de normas pueden ser *INTERNAS* por lo que son netamente administrativas y no afectan al contribuyente; o *EXTERNAS*, que son de cumplimiento tanto para la administración como para el contribuyente, como por ejemplo instrucciones de llenado de formularios, lugares de pago, etc.).

DOCTRINA, JURISPRUDENCIA Y COSTUMBRE

Como bien sabemos, la DOCTRINA es el conjunto de opiniones y tratados de reconocidos jurisconsultos, especialistas o tratadistas sobre

un determinado tema. La JURISPRUDENCIA es el conjunto de fallos o decisiones emitidos por los más altos tribunales de justicia de un determinado país, en nuestro caso el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema de Justicia. Por último la COSTUMBRE es la repetición consuetudinaria de algo que adquiere calidad de norma.

Ninguna de estas fuentes ordinarias del Derecho está reconocida expresamente en el artículo 5to. del Código Tributario como fuente del Derecho Tributario en especial. Sin embargo, al contener criterios formativos, referencia o argumentos de defensa, pueden ser tomados como tales de la misma manera en que se toma para las demás materias del Derecho.

CAPITULO 6

INTERPRETACION DE LA NORMA TRIBUTARIA

NOCION

En parámetros generales, interpretar una norma es descubrir su verdadero alcance y sentido, establecer la finalidad que el legislador quiso darle a la norma, para poder determinar los sujetos implicados, el periodo de vigencia, en qué lugar y bajo qué circunstancias llega a ser aplicable esta norma.

Generalmente ocurre que al redactar y promulgar una determinada norma, llega a ser un tanto difícil escudriñar los verdaderos motivos de quien redacta o cuál fue la intención o los alcances al dictar esta norma, pues quien se encarga de componer un texto puede tener la idea bastante clara, pero no se expresa de la misma manera al plasmar estas ideas. También puede ocurrir que si bien la idea quede bastante clara, al efectuar un análisis de estos textos, quede la incógnita ante dos o más posibles interpretaciones que sean tan claras para quien lo interprete de esa manera.

Son por éstos motivos, porque las leyes no son perfectas, que de acuerdo a los intereses de las partes, puede tenerse más de una posible dirección de la norma dictada. Por esto también es que se debe normar los posibles métodos para que el intérprete pueda saber o determinar cuál va a ser la dirección y aplicabilidad de la norma en cuestión.

METODOS DE INTERPRETACION

LITERAL

Interpretar literalmente una ley es darle el significado que tiene la letra muerta del texto, la palabra escrita, utilizando para ello criterios netamente gramaticales. De esta manera, ni se restringe ni se amplía el alcance de la norma que se está tratando de interpretar.

El Código Tributario es claro al señalar que expresamente se utiliza este método para interpretar cuestiones relativas a exenciones tributarias.

Sin embargo, al utilizar este método muchas veces puede correrse el riesgo de caer en equivocaciones, porque un legislador bien puede no conocer la terminología adecuada o bien ésta puede ser muy técnica o mal utilizada, pues es necesario recordar que generalmente quienes redactan las leyes no siempre son peritos en las materias que legislan, y por lo tanto estos términos usados no se adecúan a la realidad o no expresan lo que el legislador quiso decir a momento de dictar la norma.

Por ejemplo, y como lo analizaremos en su momento, tributo e impuesto no son sinónimos, de la misma manera que generalmente se confunden aspectos o conceptos como exención, exclusión o condonación.

HISTÓRICO

El método histórico analiza las circunstancias del momento cuando se redacta una norma determinada, para que de esa forma se aplique cuando se está interpretando la misma, tomando en cuenta por ejemplo los debates parlamentarios o el mensaje presidencial plasmado en los antecedentes del texto normativo, investigaciones sobre los diferentes periódicos de la fecha, etc.

Sin embargo, este método peca de no tomar en cuenta la evolución de la sociedad o la dinamicidad de temas tan cambiantes como los tributos, las finanzas o la misma economía.

EVOLUTIVO

A diferencia del anterior método, el método evolutivo sí intenta contemplar y tomar en cuenta las nuevas necesidades de las personas y la evolución de las políticas, la sociedad y la economía.

Entonces, tomando en cuenta lo anterior, lo que se intenta es descubrir cuál habría sido la intención del legislador (y por ende, de la Ley) en el contexto actual y qué solución le habría dado, para poder satisfacer

estas nuevas necesidades.

Sin embargo, este método no llega a ser muy aplicado, principalmente en materia tributaria (lo que no quiere decir que no sea aplicable), pues existen temas relacionados con la relación jurídico – tributaria o aspectos inherentes a la creación, extinción o modificación de tributos, donde el principio de legalidad debe prevalecer siempre y no puede dejar de observarse el mismo, siendo poco aplicable el método evolutivo.

LÓGICO

Este método trata de descubrir la verdadera intención de quien dictara la norma, pero en el entendido de que una determinada ley nunca es aislada ni se la debe estudiar o tratar de interpretar de esa forma, pues una norma es siempre parte de un conjunto armónico o un sistema ordenado jurídico y tomando en cuenta este sistema es que se le debe dar el verdadero alcance a la ley tributaria, por ejemplo principios constitucionales, principios generales del Derecho, etc.

Así, puede ser que se entienda que al dictar una norma el legislador dijo más de lo que se quería (interpretación lógica restrictiva), por lo que lo que se debe hacer es restringir los términos para darle el verdadero sentido a esta norma.

Por otro lado, puede ser que el legislador dijo menos de lo que se plasmó en el texto normativo (interpretación lógica extensiva). Entonces, hay que extender su sentido para darle su real dimensión a lo que en verdad quiso decir el legislador.

LA REALIDAD ECONÓMICA

El Profesor Héctor Vi Ilegas explica este método de la siguiente manera: “En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.

El criterio de interpretación surge, entonces, como la combinación de los tres factores citados: 1) el fin u objeto de la ley; 2) la significación económica de ella; 3) los hechos tal como sucedieron realmente”.

Tiene su fundamento este método, de la misma manera que es fundamento del tributo, en la idea de que el legislador, a momento de dictar una norma tributaria, debe tener siempre en cuenta la capacidad contributiva de las personas, precisamente analizando la realidad económica del país.

Sin embargo, los contribuyentes pueden tratar de distorsionar su capacidad contributiva mediante ciertos actos con el único objetivo de tributar menos, independientemente de la intención económica que tengan.

De esta manera, *“el Derecho Tributario se interesa de la operación económica que hacen las partes, sin reconocer eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la voluntad individual si las partes han distorsionado la realidad de la operación mediante una forma jurídica inapropiada que se busca al solo efecto de defraudar al fisco”.* (Villegas), pudiendo interpretarse la norma precisamente para evitar estas situaciones.

MODALIDADES DE INTERPRETACION

Es necesario diferenciar entre los métodos de interpretación, ya vistos y analizados anteriormente, y las modalidades de interpretación, que son formas de interpretar, utilizando los métodos vistos, ya sea favoreciendo a la Administración Tributaria o al contribuyente, según la modalidad que se utilice.

a) In dubio pro fisco.

Donde se entiende que ante cualquier duda, la interpretación que se utilice

deberá favorecer al fisco o Administración Tributaria, en cualquiera de sus formas. Esta modalidad tiene su fundamento en una intención netamente recaudadora, para obtener mayores ingresos públicos, pero muchas veces permite abusos por parte de la Administración Tributaria.

b) In dubio contra fiscum.

A diferencia de la anterior, esta modalidad establece que ante cualquier duda en la interpretación, se debe adoptar la que favorezca al contribuyente. El fundamento de esta modalidad es el principio de no confiscatoriedad y la propiedad de los particulares, pues los tributos debieran afectar lo menos posible estos preceptos constitucionales.

Nuestro Código Tributario no se refiere a estas modalidades, pues en general se piensan que al interpretar una norma tributaria, debe dejarse de lado preceptos destinados a la intención de favorecer o perjudicar a una de las dos partes. Lo que debe hacerse es interpretar la norma para tratar de darle el verdadero sentido y alcance, indagando en juicios que busquen principalmente la justicia y no el favorecimiento en sí mismo.

Sin embargo, el interpretador en su afán de buscar siempre aquello que más le convenga a sus intereses, siguiendo criterios de defensa, puede utilizar una modalidad u otra, bajo esos mismos fundamentos que se han venido analizando.

LA ANALOGIA

Es otra forma de llenar posibles vacíos o lagunas jurídicas, que no son más que aspectos no legislados, utilizando una norma aplicable o los mismos principios generales del Derecho a un caso semejante dentro de un caso determinado que no haya sido contemplado por la ley.

De la misma manera que el método lógico, se trata de integrar al Derecho Tributario o un caso determinado al conjunto armónico de normas de un

determinado país. Pero a diferencia del método mencionado, cuando se utiliza la analogía no existe norma a interpretar, sino que precisamente existe un vacío y no puede interpretarse nada. Por este motivo, afirma Héctor Villegas, que *“la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla”*.

La analogía puede aplicarse a ciertos aspectos del Derecho Tributario Formal, como procedimientos o dentro de lo que significa la determinación tributaria. Empero, no se puede valer uno de la analogía dentro del Derecho Tributario Sustantivo o Material, pues respetando el principio de legalidad, son varios los temas en los que se necesita una ley expresa, pues como puede entenderse, no puede crearse, modificarse o extinguirse un tributo utilizando la analogía, como tampoco pueden valerse las personas para que se les sea aplicable una exención por analogía.

CAPITULO 7

APLICACION DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO

GENERALIDADES

El último de los estudiantes de la carrera de Derecho tiene conocimiento que una Ley determinada tiene cierto periodo de vigencia, siendo éste desde el momento de su publicación o el marcado en la misma norma, cuando está establecida la fecha de entrada en vigencia en el mismo texto normativo, hasta el momento de su abrogación.

En ese entendido, una norma es aplicable a todos los hechos normados que ocurran durante este periodo de vigencia, por lo que en un principio, tomando en cuenta estos parámetros, no existiría mayores inconvenientes para la aplicabilidad de normas no sólo tributarias, sino en general.

Sin embargo, en muchas ocasiones nos podemos encontrar ante situaciones que por sus circunstancias específicas, empiecen con una norma determinada, y durante su transcurso la norma sea cambiada por otra, terminando la relación en la vigencia de otra norma.

Se comprenderá esta situación con un ejemplo: se suscribe un contrato de alquiler por un año aplicando las normas relativas al arrendamiento establecidas en el Código Civil. El artículo 701 dice que “el arrendatario debe pagar el canon de arrendamiento en los plazos convenidos o en los que establezcan los usos”. Transcurridos seis meses, se publica una Ley en la que ordena que los cánones de arrendamiento sean obligatoriamente pagaderos de forma quincenal. Surge entonces la duda: ¿esa norma es aplicable a un hecho que empezó con otra norma?

De la misma manera, en materia tributaria puede existir el mismo problema, tomando en cuenta que la determinación de algunos tributos no son de forma inmediata, como explicaremos más adelante.

RETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA

Para empezar a hablar de la retroactividad de la norma tributaria, debemos

empezar a hablar de la retroactividad de las normas en general. La Constitución Política del Estado en su artículo 123 expresa claramente que *“la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”*.

El párrafo primero del artículo 3º del Código Tributario es también claro al señalar que *“las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa”*.

Asimismo, el artículo 150 del mismo cuerpo normativo establece que *“las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier forma beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”*.

Sobre el último artículo, es necesario hacer una breve aclaración. En primer término podría entenderse que las normas tributarias serían retroactivas, en los casos previstos, siempre que beneficien al contribuyente, por ejemplo en el tema de la prescripción, causal de la extinción de la acción de la deuda tributaria. Un claro ejemplo se dio con la promulgación del nuevo Código Tributario, Ley 2492, que otorgó un plazo para la prescripción de cuatro años frente a los cinco que establecía el anterior Código Tributario, Ley 1340. Este plazo de prescripción, evidentemente más corto y beneficioso para el contribuyente nunca fue aplicado a ningún caso ocurrido con posterioridad a la publicación del Nuevo Código Tributario (es decir, retroactivamente), pues se interpretó que estando la disposición referente a la retroactividad dentro del Título IV – Ilícitos Tributarios, la retroactividad en casos de términos de prescripción más breves era sólo aplicable a casos de ilícitos tributarios y no para todos los casos, pese a que textualmente el artículo habla de *“cualquier manera que beneficie al sujeto pasivo o*

tercero responsable”.

En ese entendido, de manera general se entiende que la norma tributaria no es retroactiva, salvo en los casos que beneficien al imputado en materia tributaria, en concordancia con lo establecido con la Constitución Política del Estado.

TRIBUTOS DE DETERMINACION ANUAL

Son tributos de determinación anual por ejemplo el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) y el Impuesto Municipal a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IMPBIVA).

Precisamente éstos son los impuestos que podrían acarrear ciertas dificultades en la aplicación de los diferentes métodos de solución o teorías ya analizados. Sin embargo, tal como lo expone el Prof. Jorge Ayala Zelada, si una nueva norma afectara tributos de determinación anual, esta norma debiera entrar en vigencia el primer día hábil del año siguiente a su publicación. Este análisis nos llevaría a la conclusión de que siempre se aplicaría la teoría de los hechos concluidos, que se analizará más adelante, pese a que en el Código Tributario no se dice nada al respecto.

TRIBUTOS DE DETERMINACION MENSUAL

Son tributos de determinación mensual el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), el Impuesto a las Transacciones (IT), el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEDH).

De la misma manera, siendo tributos de determinación mensual, cualquier modificación o norma que afecte a estos tributos entraría en vigencia el primer día hábil, pero del mes siguiente al de su publicación.

TRIBUTOS DE DETERMINACIÓN INMEDIATA

Son tributos de determinación inmediata el Impuesto Municipal a la Transferencia (IMT), aunque puede pagarse hasta diez (10) días después de la suscripción de la minuta de transferencia; el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB), que según el artículo 104 de la Ley 843 se tienen noventa (90) días desde que se abre la sucesión o dentro de los cinco (5) días hábiles posteriores a la fecha del nacimiento del hecho imponible, según sea el caso, para poder proceder al pago de este Impuesto; y el Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE).

En estos casos no hay mucho donde perderse, pues se aplica la regla general establecida por el artículo 3 del Código Tributario, en el sentido de que las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa.

TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS

Ahora bien, todo lo visto anteriormente no ofrecería mayores dificultades teniendo en cuenta que las normas siempre rigen para lo futuro. El problema radica en determinadas situaciones donde una relación empieza con la vigencia de una norma y concluye cuando existe otra norma vigente, como hemos visto anteriormente.

Para darle solución a este problema existen dos teorías (e incluso una posible tercera solución) que analizaremos a continuación.

La teoría de los Derechos Adquiridos es un límite a posibles excepciones que pudiera establecer la misma norma, pues esta teoría establece que *“el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible”* (Villegas).

Lo que podemos señalar de lo afirmado, es un respeto concluyente al principio de legalidad, en el entendido de que la creación, modificación o extinción de un derecho u obligación no sólo debe estar establecida por una ley, sino que además ésta debe ser preexistente, pues el contribuyente debe conocer de antemano cuáles son sus derechos, cuáles sus obligaciones y los elementos de éstos.

De esta manera, los que apoyan esta teoría pregonan que, siendo que ya ha comenzado a producirse el hecho imponible, el contribuyente estaba consciente de las reglas aplicables desde un principio, por lo que el tratar de aplicar estas modificaciones a las relaciones ya acaecidas, sería aplicar retroactivamente la norma. Entonces, esta nueva norma debiera ser aplicada recién desde la siguiente gestión.

Este se entiende mejor con un ejemplo. El Impuesto a las Utilidades de las Empresas establece que éste se aplicará sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual. Estos estados financieros empiezan a producirse del movimiento normal de la empresa desde el 1º de Enero de cada año. Si se promulga una Ley el 21 de Junio que modifica en ciertos aspectos este impuesto, han ocurrido hechos anteriores a esta norma, por lo que su aplicabilidad sería retroactiva a todos los hechos ocurridos desde el 1º de Enero al 20 de Junio.

TEORÍA DE LOS HECHOS CONCLUÍDOS

En contrapartida, están los autores que apoyan la Teoría de los Hechos Concluídos, que establece que mientras no se verifique el acaecimiento total del hecho imponible, no es retroactiva la nueva norma. Esto quiere decir que si bien ya existen hechos consumados que forman parte del conjunto del hecho imponible total, éste debe concluir en su totalidad.

Siguiendo con el ejemplo anterior, el acaecimiento total del hecho tendría lugar al 31 de Diciembre de ese año, siendo el último instante donde la empresa genera utilidades. Entonces, si existe una modificación el 21 de Junio de ese año, esta modificación es perfectamente aplicable,

pues no sería retroactiva porque el 21 de Junio el hecho imponible no se realizó todavía, no acaeció totalmente, se estaba produciendo, pero no concluyó.

MÉTODO DEL CORTE

De lo anteriormente visto, al no existir en Bolivia un criterio uniforme al respecto, por existir un vacío legal sobre el tema, una persona puede optar por uno u otro camino, de acuerdo a su conveniencia.

Sin embargo, existe una tercera opción posible, precisamente para evitar problemas tanto por parte del fisco como del contribuyente, y es el de efectuar un corte al momento de entrada en vigencia de la nueva norma que modifica la anterior.

En ese entendido, continuando con el anterior ejemplo, se efectuarían dos contabilidades: una que contemple todas las utilidades desde el 1º de Enero hasta el 20 de Junio, y otra que contemple el flujo desde el 21 de Junio hasta el 31 de Diciembre, aplicando a cada una de ellas la norma vigente respectiva en cada caso.

CAPITULO 8

**APLICACION DE LA NORMA
TRIBUTARIA EN EL ESPACIO**

GENERALIDADES

Es claro que, en estricta aplicación del principio de soberanía, cada Estado tiene la facultad de gravar los hechos imponible ocurridos dentro de su territorio. Al respecto, el profesor Héctor Villegas nos dice: “Eventualmente, este principio puede ser modificado o atemperado mediante convenios tendientes a evitar la doble imposición, y en sentido inverso puede suceder que en virtud del principio de soberanía, el Estado grave a sus nacionales, residentes o domiciliados, por las riquezas obtenidas fuera del territorio del país”.

Sin embargo ésta excepción, aplicada a todo el mundo, querría decir además que el resto de los países podrían gravar a sus nacionales por riquezas obtenidas dentro de nuestro territorio, lo cual evidentemente nos pone en problemas de doble imposición, que se atenderá más adelante.

Otro posible problema que pueden afrontar los países, es que los contribuyentes puedan intentar evadir el pago de impuestos de acuerdo a los criterios de imposición que se pretendan imponer, lo cual vendría a ser perjudicial para las economías de las naciones.

En ese sentido, el principio de soberanía se relativiza en cierta medida cuando decimos, por ejemplo, que una ley boliviana puede aplicarse en el extranjero a sus nacionales o las rentas que obtengan en el exterior, o que una ley extranjera pueda aplicarse dentro de nuestro territorio de la misma manera.

Inclusive podríamos estar ante leyes generales que tengan un campo de aplicación más restringido, no a todo el territorio nacional. Pero de éste y de los anteriores problemas nos ocuparemos a continuación.

EXCEPCIONES

Cuando nos referimos a “excepciones”, nos referimos a los casos en

los que el principio de soberanía se relativiza, precisamente de manera restrictiva o extensiva, según sea el caso.

EXCEPCIÓN RESTRICTIVA

Esta excepción se refiere a la posibilidad de que una norma de carácter nacional sólo afecte o sea aplicable a una porción de territorio más restringido que el territorio nacional, como dentro de un departamento o de un municipio.

Por ejemplo, dentro del anexo al artículo 79 de la Ley 843, en su último párrafo, determina lo siguiente: “*Se establece que el Impuesto a los Consumos Específicos sobre la Chicha de Maíz es de dominio tributario municipal...*”. Como bien se sabe, el Impuesto a los Consumos Específicos es de carácter nacional, pero esta norma restringe el alcance por el pago de este impuesto del consumo de la chicha de maíz, circunscribiéndolo al dominio municipal, más específicamente a los municipios de Cochabamba, por la gran demanda de esta bebida en ese departamento.

También debemos tomar en cuenta el proceso autonómico y los estatutos de cada departamento, pues la Constitución Política del Estado establece, dentro de las competencias exclusivas de cada gobierno departamental, la posibilidad de crear tributos dentro de su territorio, siempre que los mismos no sean análogos a tributos de carácter nacional. Al publicarse la Ley Marco de Autonomías y la Ley de Clasificación de Impuestos, el panorama tendría que estar más claro, aunque de todas maneras se corre el riesgo de relativizar mucho el concepto de autonomía, o de caer en ilegalidades al momento de tener esta facultad de crear tributos de manera restringida, como lo serán los tributos departamentales y municipales.

Sin embargo, se tiene actualmente que dentro de los ingresos que reciben los departamentos están los provenientes de las regalías por uso de recursos naturales. Los municipios tiene a su cargo el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores y el Impuesto

Municipal a la Transferencia de Bienes, sin contar las patentes y tasas municipales.

De esta manera lo expresa el artículo 2º del Código Tributario, en la última parte del primer párrafo, cuando dice que las normas tributarias se aplicarán en todo el ámbito territorial, “*salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos*”.

EXCEPCIÓN EXTENSIVA

A diferencia de la anterior, la excepción extensiva se refiere a normas que traspasan las fronteras, ya sea que sean leyes bolivianas aplicables en el extranjero o leyes internacionales que puedan ser aplicables dentro de nuestro territorio. Para poder explicar de mejor manera esto, tenemos los principios de extraterritorialidad y de intraterritorialidad.

a) Principio de intraterritorialidad.

Este principio establece la posibilidad de que normas extranjeras o internacionales puedan ser aplicadas dentro de territorio nacional, como por ejemplo los diferentes tratados internacionales bilaterales o multilaterales destinados a evitar problemas de doble imposición internacional, evasión fiscal o de cooperación entre países. Otro ejemplo es el del tratamiento tributario que tiene los diplomáticos extranjeros, que si bien radican dentro de nuestro territorio, tributan en sus respectivos países.

b) Principio de extraterritorialidad.

Es el principio que se refiere a que una norma boliviana o nacional pueda ser aplicada más allá de nuestras fronteras. Siguiendo el mismo tratamiento que tienen los diplomáticos extranjeros, expuesto en el punto anterior, los diplomáticos bolivianos pagan en RC-IVA a nuestra

administración tributaria. Asimismo debe pagarse el IUE por riquezas obtenidas fuera de Bolivia. Y no hay que perder de vista que los espacios aduaneros bolivianos establecidos en el exterior, están sometidos a la potestad tributaria boliviana.

DOBLE IMPOSICIÓN EXTERNA E INTERNA

La doble imposición interna es un problema que radica en la posibilidad de suscitarse dentro del territorio boliviano el caso de que una persona tenga que pagar dos veces por el mismo hecho, dentro de un mismo territorio, como consecuencia de que un Gobierno Departamental fije tributos análogos a los tributos nacionales, pese a la prohibición expresa de la Constitución, pero de que puede darse tratando de darle otro denominativo, o que en más de un departamento se grave los mismos hechos.

En este sentido, existen las definiciones de lo que se entiende por “doble tributación internacional”, y a partir de estos conceptos podremos acercarnos a una noción de lo que es la “doble tributación interna”.

Así, el Profesor Héctor Villegas nos dice que *“cabe decir que la doble imposición internacional surge, principalmente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario”*.

Y a continuación expone el siguiente concepto: *“Puede decirse que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o mas) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”*.

La idea de la doble imposición externa queda clara y no merece mayores consideraciones, pues es un problema que, a medida que avanzan las relaciones internacionales y la globalización, para proteger al comercio, se trata de dar soluciones, que las veremos más adelante, para evitar

precisamente que una persona tenga que tributar en dos países diferentes (dos potestades tributarias) por el mismo hecho en un mismo periodo de tiempo.

Sin embargo, de lo anterior puede recogerse ciertos aspectos que pueden darse dentro de un mismo país que tenga dos o más sujetos activos que se crean con en derecho de exigir el pago de un tributo con las características anteriores.

Sin embargo ésta no es una cuestión completamente nueva, y bien puede darse en Bolivia, ya que el Profesor Héctor Villegas nos habla de la posibilidad de la doble tributación interna, al decir que *“en los países federales pueden surgir conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los Estados o provincias, o entre estos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal”*.

Creemos que es necesario seguir la línea de países más avanzados que el nuestro en estas materias para evitar una carga demasiado onerosa al contribuyente, intentando respetar principios básicos como el de legalidad y el de capacidad contributivas, fundamentales para la garantía de las personas.

CRITERIOS DE IMPOSICIÓN

De acuerdo a lo anteriormente observado, tenemos que, a juicio de los gobernantes de estos países y en ejercicio pleno de su potestad tributaria, tienen la facultad de adoptar diferentes tipos de criterios o principios de imposición a tiempo de definir qué y a quiénes se va a gravar. Estos son los siguientes:

a) Criterio de fuente.

Los países que utilizan el criterio de fuente gravan toda aquella riqueza que se produzca dentro de sus límites territoriales, sin importar la nacionalidad, la residencia o el domicilio de los sujetos pasivos que cumplan con el hecho imponible. Así, una persona extranjera también tiene la obligación de tributar en el país donde produzca sus riquezas si en éste se maneja el criterio de fuente.

b) Criterio de domicilio.

Siguiendo este criterio, se paga el tributo en el país donde el beneficiario radica permanente y establemente, lo que implica, según las reglas del Derecho Civil, el corpus (encontrarse físicamente en un lugar) y el animus (la intención de establecerse en ese lugar).

Entonces, no importará dónde produzca esta persona sus riquezas, tendrá la obligación de tributar en el país donde radique permanentemente. Aunque acá exista la disyuntiva de determinar cuál sería este domicilio y diferenciarlo del establecimiento permanente, cuando el sujeto pasivo pueda radicar, pero tener sucursales, agencias, oficinas o talleres dentro de este territorio.

Sin embargo, éste es un tema especial que tocaremos más adelante, cuando hagamos referencia al domicilio tributario.

c) Criterio de nacionalidad.

Este criterio hace referencia a que un determinado Estado grava a sus nacionales, cualquiera sea el lugar donde viva, trabaje, tenga sus negocios, tenga bienes, produzca sus riquezas, lo que se conoce como “renta mundial”.

Como podemos observar, pueden existir una serie de inconvenientes de múltiple imposición. Analicemos el siguiente ejemplo. Supongamos

que un suizo que vive en Colombia tiene negocios en Bolivia, y supongamos que en Suiza se sigue el criterio de nacionalidad, que en Colombia se aplica el criterio de domicilio y en Bolivia el criterio de fuente. Como podemos ver, esta persona que genere riquezas en Bolivia deberá pagar su impuesto en Bolivia, en Colombia y en Suiza.

Precisamente para evitar esta clase de problemas, es que se han ido ideando posibles soluciones que se utilizan en muchos países, y que pasaremos a analizar a continuación.

METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Antes de comenzar a enumerar estos métodos o soluciones para evitar la doble imposición internacional, es necesario aclarar que éstos bien pueden ser bilaterales o multilaterales, de acuerdo a los tratados que debieran ser suscritos con anterioridad, e inclusive unilaterales como medidas que utilizan países exportadores de capital.

La cuestión es si se requiere necesariamente de un tratado internacional que refrende estas soluciones, pues si estamos hablando de que algunos de estos métodos se aplican de manera unilateral, no habría necesidad de tratado alguno. Sin embargo, se considera que siempre es preferible suscribir estos tratados para evitar futuros inconvenientes tanto por parte de las administraciones tributarias, como para el mismo contribuyente, que puede estar convencido de la existencia de un determinado tratado o tratamiento especial en un caso, y tener que asumir consecuencias posteriores que le afecten peor que si hubiera procedido a pagar estos tributos dos o más veces.

a) Exoneración.

O también llamada “*exención de rentas obtenidas en el exterior*”, es un método de solución que aplica básicamente el criterio de fuente, mediante

el cual el país que va a gravar exonera totalmente, o parcialmente las ganancias obtenidas en el extranjero, gravando únicamente las que se obtienen en su territorio.

Esta solución, dice Villegas, no es muy utilizada porque no conviene a países industrializados, pues supone una fuga de capital si se lo hace sin un control. Para explicar de mejor manera las razones de esto, supongamos que este criterio es aplicado por Francia. En este caso, los contribuyentes pueden optar por radicar en Francia, haciendo emigrar únicamente las inversiones fuera de este país, pues si estas ganancias van a provenir del exterior, serán exoneradas, y no les convendría producir muchas ganancias en territorio francés, precisamente porque ahí tendrán que pagar tributos.

b) Foreign Tax Credit.

O crédito por impuestos pagados en el extranjero. Este sistema supone la otorgación de crédito fiscal por el monto pagado por concepto de otros tributos pagados en el extranjero, donde se ve claramente una atenuación del criterio de domicilio.

Explicándolo de mejor manera, el país que aplica este sistema grava todas las ganancias o riquezas que se generen dentro y fuera de sus fronteras. Entonces, si es que una persona ha pagado ya un impuesto similar por una ganancia obtenida en el extranjero, tiene la posibilidad de deducir el monto pagado en ese país del impuesto a pagar localmente.

A diferencia del anterior método, éste no beneficia a los países en vías de desarrollo y sub desarrollados, como Bolivia, pues deben sacrificar ingresos por conceptos tributarios supuestamente como incentivo a las inversiones extranjeras, pues mientras menos pague el inversor en el país en vías de desarrollo, menos podrá deducir en su país de origen, y si la exención es total, únicamente se beneficia este país exportador de capital, sin reportar un beneficio muy tangible al contribuyente inversor.

c) Tax Sparing.

Este método implica la otorgación de crédito fiscal tanto por el monto ciertamente pagado en el país en vías de desarrollo como por el monto por impuestos que hayan sido exonerados, vale decir el que tendría que haber pagado pero no se pagó por alguna exención o beneficio en particular.

De esta manera, se soluciona en gran medida el problema emergente de la aplicación del *foreign tax credit*, pues supone un verdadero incentivo a la inversión extranjera hacia los países en vías de desarrollo, pues tomando el caso anterior, si no llega a interesar el hecho de que mientras menos pague, menos deduce en su país de origen, o que si no paga nada por impuesto, nada puede deducir, pues aunque la exención sea total, el monto que debió pagar y no pagó puede ser igualmente deducido, alentándolo a que continúe invirtiendo y en mayor medida en el país en vías de desarrollo, lo cual justifica el sacrificio que hagan estos países en sus recaudaciones tributarias en beneficio de su población al existir mayor capital circulante.

d) Foreign Tax Deduction.

A diferencia del método denominado “Foreign Tax Credit”, donde se otorga crédito fiscal por el monto tributado en el extranjero, el sistema de Foreign Tax Deduction intenta solucionar o atenuar en cierta medida el problema de la doble imposición mediante el beneficio consistente en la posibilidad de deducir del total de las ganancias el monto pagado por concepto de tributos en el extranjero, reduciendo de esta manera la base imponible y por lo tanto, el impuesto a pagar localmente.

e) Tax Deferral

Este método consiste en simplemente diferir o alargar el pago de un impuesto para el futuro, por ejemplo, para una siguiente gestión fiscal,

sin que la Administración Tributaria tenga la posibilidad de aplicar multas u otras sanciones por este supuesto retraso en el mencionado pago.

La pregunta que debemos formularnos en este caso es que si verdaderamente se trata de un método que impide la doble tributación, pues al final de cuentas igual termina pagando doblemente por un mismo hecho, por más que se lo haga después.

Entonces ¿cuál sería la ventaja de acogerse a este beneficio para el contribuyente? Dentro de las políticas tributarias de los sujetos pasivos, bien puede significar una ayuda de importancia el diferir el pago de un determinado tributo para un futuro, ya que contablemente ese monto de dinero destinado al pago puede utilizarse para cubrir ciertos gastos emergentes, proyectando para más adelante de mejor manera los recursos para poder cumplir con esa obligación tributaria pendiente, sin que por este retraso se le computen multas o sanciones que en otros casos podrían ser lapidarios para el contribuyente.

f) Incentivos Fiscales.

Esta es una forma más tangible en la intención de cooperación extranjera mediante una renuncia a ingresos tributarios para los países capitalistas en beneficio de los países en vías de desarrollo.

Aplicando este método, el contribuyente que genera utilidades en un país en vías de desarrollo, tiene la posibilidad de deducir de estas ganancias el monto que destine a reinvertir en ese país en vías de desarrollo, otorgándole crédito fiscal por el monto recapitalizado. Dicho en otras palabras, si reinvierto en el país en vías de desarrollo, ese monto que reinvierta puede ser deducido de mis utilidades en el país desarrollado, reduciendo la base imponible.

Como hemos podido ver, estos sistemas de soluciones no sólo van destinadas al alivio en cierta medida de las cargas que tiene el contribuyente, quien se ve en la posición incómoda de tener que tributar

ante más de una potestad tributaria. Otro de los motivos de estos métodos es el de colaborar y cooperar a los países en vías de desarrollo por parte de los países capitalizados, renunciando unilateralmente ingresos que pueden ser importantes en pos de fomentar las inversiones en estos países que se encuentran en desventaja económica.

CAPITULO 9

REGIMEN TRIBUTARIO EN BOLIVIA

REGIMEN VS. SISTEMA

Algunos autores afirman que no es lo mismo hablar de sistema que hablar de régimen, pues mientras un sistema puede definirse como un conjunto armónico y racional de partes reunidas de manera científica que conforman un todo, un régimen simplemente se trata de una forma de recaudar fondos, sin mayor orden o investigación, imponiendo las reglas definidas inorgánicamente.

Sin nos atenemos a estas conceptualizaciones, tendríamos que decir con la mayor de las sinceridades que, aunque generalmente son términos que su utilizan indistintamente, el nuestro solamente llega a ser un régimen, pues en la mayoría de los casos el único objetivo que se persigue es el de recaudar sin tener mayores fundamentos ni propósitos, sin analizar a fondo la capacidad contributiva de las personas o las necesidades de los mismos.

A decir verdad, el poder llegar a esa definición de “sistema”, por lo pronto, es algo muy difícil de lograr, pero debiera ser el norte y el objetivo que nuestros legisladores y administradores debieran propender para un mejor desarrollo nacional sin tener que afectar ostensiblemente o de manera arbitraria el bolsillo del contribuyente.

EL TRIBUTO – DEFINICION

Comencemos este desarrollo indicando que el hecho de tributar significa dar satisfacción al pago de las prestaciones coactivas que imponga el Estado. Ahora bien, el Nuevo Código Tributario, en su artículo 9, párrafo primero, define a los tributos indicando que son *“las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”* (Ley 2492 de 2 de Agosto de 2003, Nuevo Código Tributario), definición que el mismo Profesor Héctor Villegas utiliza y que es generalizada actualmente.

Sin embargo, la Profesora Catalina García Viscaino, añade un elemento nuevo al señalar que *“el tributo es toda prestación obligatoria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, EN VIRTUD DE UNA LEY”* (las mayúsculas son nuestras), donde nuevamente nos encontramos ante el principio de legalidad, en este caso para la exigibilidad de esta prestación de carácter pecuniario.

Sobre este aspecto, José María Martín, citado por Jorge Ayala Zelada, incluye también en su definición de tributo el tema del principio de legalidad, al indicar que *“los tributos son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar social”*.

Debe hacerse la observación correspondiente también sobre la referencia que hacen los diferentes tratadistas acerca del ejercicio del poder de imperio del Estado para esa creación del tributo, con todas las características que ya se han desarrollado precedentemente y las implicancias de importancia que conllevan su análisis sobre el tema específico de investigación.

Si analizamos las diferentes definiciones de los diversos tratadistas sobre el tema, encontraremos varias semejanzas en las mismas, como por ejemplo el hecho de que se traten de “prestaciones en dinero”, algo que llega a ser relevante, pues teóricamente en Bolivia únicamente puede pagarse (dar efectivo cumplimiento) una obligación tributaria con dinero, no aceptándose el pago en especie, algo que en otras legislaciones está permitido, pues por ejemplo los agricultores pueden cumplir con esta obligación dando un porcentaje de su producción, la misma que es almacenada para la alimentación del pueblo.

Sin embargo, se han visto casos en los que se han cumplido con el pago del Impuesto Municipal a la Propiedad de Bienes con la dación en pago de terrenos, vale decir que ante una deuda tributaria, ésta se ha extinguido con la entrega en propiedad de bienes inmuebles, una forma de pagar la obligación distinta a la de entregar una suma de dinero determinada, que bien puede ingresar en la categoría de pago en

especie.

El hecho de que sean exigidos en ejercicio del poder de imperio es también digno de análisis, pues como analizaremos más adelante, la relación jurídico – tributaria es un vínculo jurídico especial entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de esta obligación. Por un lado se encuentra el Estado, con la potestad de crear unilateralmente tributos ejerciendo la coacción, o facultad de compeler u obligar al sujeto pasivo que se encuentra en estado de sujeción y está ineludiblemente al pago del mismo.

Por último, estos ingresos necesariamente van a ir destinados al cumplimiento de las políticas estatales, para cubrir gastos públicos y de esta manera poder satisfacer las necesidades públicas de los habitantes de la nación, aunque este objetivo recaudador no sea el único, pues como hemos visto anteriormente, la creación de tributos tiene fines extra fiscales, o sea que no buscan simplemente generar ingresos, pues en algunos casos el objetivo es simplemente proteger a la población de ciertos productos o proteger a la producción nacional frente a la competitividad de artículos de procedencia extranjera.

CARÁCTERÍSTICAS DEL TRIBUTO

Las características del tributo son las siguientes:

a) Economía.

Se refiere a que el tributo se expresa en cantidades de dinero o prestaciones monetarias. En algunos casos, como hemos visto, puede también expresarse en especie, pero siempre avaluables en dinero, vale decir todo lo que represente un sacrificio económico por parte del sujeto pasivo u obligado a cumplir con la obligación tributaria.

b) Obligatoriedad.

Vale decir que un tributo existe sin la presencia de la voluntad del contribuyente, pues éste se encuentra sometido al poder tributario del Estado, y por lo tanto se encuentra obligado al pago del mismo una vez se vea configurada en su conducta aquello expresado en la hipótesis o hecho imponible.

c) Juricidad.

Nuevamente observamos acá reflejado en esta característica el principio de legalidad o de reserva de la Ley, pues únicamente por Ley se puede crear, modificar o extinguir un determinado tributo y proceder a la exigencia de su pago, además de otros aspectos claramente expresados por el artículo 6 del Código Tributario.

d) Bienestar general.

A través de los ingresos que se generan por el pago de los tributos el Estado puede cumplir con sus fines, obviamente estando entre ellos el bienestar general de la población, pues de lo contrario estos tributos vendrían únicamente a representar sacrificios por parte de la población sin sentido alguno. _

IMPORTANCIA DEL TRIBUTO

Al analizar la importancia del Derecho Tributario, hemos observado la importancia de esta rama desde dos puntos de vista: la importancia cuantitativa y la importancia cualitativa. Esta importancia se traduce de la misma manera para los tributos, pues los recursos tributarios constituyen la principal fuente de ingresos de un Estado, como ya se ha analizado, siendo éstos entre el 50% y 80% de los ingresos con los que cuenta la Administración, constituyendo ésta una importancia

CUANTITATIVA.

Pero por otro lado, la finalidad de los tributos, como se ha visto en el punto anterior, implica una importancia CUALITATIVA al no ser siempre creados con fines recaudadores, pues independientemente de que estos recursos sirvan para cumplir políticas estatales y satisfacción de necesidades públicas, como educación, construcción caminera, salud, entre otros, muchas veces estos tributos sirven para proteger el consumo de la población de ciertos productos que a un país no le conviene que se internen masivamente, como el tabaco, el alcohol o los vehículos motorizados. Asimismo, se trata muchas veces de proteger la producción nacional al establecer aranceles preferenciales a estos productos, imponiendo cargas mas onerosas a la importación de productos de procedencia extranjera, de manera lo nacional esté en situación de competitividad dentro del mercado interno y externo.

ESTRUCTURA DEL TRIBUTO

Los tributos se estructuran de la siguiente forma:

a) Hecho imponible.

Dentro de lo que se conoce como la estructura de toda norma jurídica, vale decir hipótesis, hecho jurídico y consecuencia, el hecho imponible viene a ser el supuesto o hipótesis legal que se halla descrito en la Ley, y que a su realización por el contribuyente configura el nacimiento de la obligación tributaria o consecuencia jurídica tributaria.

Esta descripción debe ser lo más clara posible, detallando objetivamente el hecho o situación (aspecto material), los datos necesarios para individualizar al sujeto pasivo (aspecto personal), el momento en el que se debe configurar su realización y el periodo de pago (aspecto temporal) y el lugar donde tendrá que llevarse a cabo esta realización (aspecto espacial).

b) Hecho generador.

Muchas personas y algunos autores confunden lo que se entiende por hecho imponible y lo que es el hecho generador, tomándolos muchas veces por sinónimos.

Sin embargo debemos decir que, tal como lo expresáramos en el anterior punto cuando se tocó el tema de la estructura de la norma jurídica, si bien el hecho imponible es la hipótesis jurídica, o sea aquello descrito en la norma en forma hipotética, el hecho generador es precisamente la ejecución fáctica en la realidad de lo descrito hipotéticamente.

Por ejemplo si decimos que el IVA la venta de bienes muebles, ésa es la hipótesis de este tributo, o sea el hecho imponible. Pero el momento que un vendedor habitual de muebles para el hogar vende una mesa, está configurando su conducta a lo descrito en la norma, está realizando la hipótesis. Esta venta será en nuestro ejemplo el hecho generador.

c) Materia Imponible.

La materia imponible es el soporte del hecho generador, vale decir aquello que se hace referencia en la hipótesis y que se le da el valor para aplicar la alícuota, el objeto del objeto del Derecho (1). Dentro de nuestro ejemplo, cuando nos referimos a la venta de una mesa, la materia imponible será la mesa, que tendrá un valor determinado de venta.

Esta materia imponible bien pueden ser flujos reales (bienes y servicios), flujos nominales (como los ingresos o utilidades) o factores de producción (como el capital, el trabajo, etc.)

d) Base imponible.

La base imponible es la cuantificación expresada en un monto de

dinero de la materia imponible dentro del hecho imponible. En nuestro ejemplo, suponiendo que la mesa tendrá un valor de Bs. 200.-, ésta es la base imponible, monto de dinero al cual se aplicará la alícuota correspondiente.

e) Alícuota.

La alícuota simplemente es el porcentaje aplicado a la base imponible, el cual generalmente se encuentra claramente expresado en la norma para cada tributo. En nuestro ejemplo, la norma dice que el IVA tiene una alícuota del 13%, y si la mesa tiene un valor de Bs. 200.-, aplicando el 13% a los Bs. 200.- que es la base imponible, tenemos un monto de Bs. 26.- que será el tributo a pagar.

Ahora bien, existen diversas formas de enunciar esta alícuota, pudiendo ser esta expresada como un monto fijo, como ocurre con los timbres o formularios para las tasas; de forma variable como vemos en las contribuciones especiales de mejora o de obra; porcentual, que es lo que generalmente ocurre con la mayoría de los impuestos; de forma progresiva, elevando el porcentaje cuando la base imponible se eleva (por ejemplo, establecer que quien gana 1.000, pague 1%, quien gane entre 1.000 y 10.000 pague 5% y quien gane más de 10.000 pague el 10%); y por último de forma mixta, cuando se paga un monto fijo más un porcentaje de lo ganado (por ejemplo pagar un monto fijo de 1.000 más un porcentaje de 5% del excedente).

Pueden mezclarse aún más estas formas de establecer alícuotas, como ocurre actualmente con el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, cuando la Ley 843 en sus artículos 57 (Bienes inmuebles) y 61 (Vehículos Automotores), establece que conforme se vaya incrementando el valor del bien, se incrementa también el monto fijo a pagar y la alícuota correspondiente, aplicada ésta al excedente del valor determinado del bien, según unas tablas que forman parte de los citados artículos.

f) Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica obligada al pago del tributo, vale decir es quien configura con su conducta lo descrito en la hipótesis realizando el hecho generador.

Sin embargo, como veremos más adelante, el sujeto pasivo puede ser sustituido por agentes de retención y/o percepción, según sea el caso, de los cuales nos ocuparemos más adelante cuando analicemos la relación jurídico – tributaria.

g) Exención.

La exención es una dispensa que debe encontrarse establecida expresamente por Ley, como una especie de inmunidad otorgada a determinadas personas (exención subjetiva) o a determinados hechos (exención objetiva), los cuales se encuentran liberados del pago del tributo, que en condiciones normales, debiera estar obligados a cumplir.

Cuando nos encontramos ante un caso de exención, directamente no nace la obligación tributaria, pues se trata de un escenario de inmunidad frente a no sujeción, y por lo tanto, no nace la relación jurídico – tributaria, y al no existir esta relación, no existe tampoco el vínculo obligacional por el cual el sujeto activo pueda exigir el cumplimiento de esta prestación al sujeto pasivo.

h) Exclusión.

Se encuentran excluidos del tributo aquellos hechos que están fuera del alcance del mismo, por no estar comprendidos dentro de su objeto. A diferencia de la exención, las personas o los hechos excluidos directamente no se contemplan en la hipótesis normativa. En consecuencia, dice Ayala, “*no existe materia imponible ni alícuota aplicable*”.

i) Etapa gravable.

Dentro de la aplicación de un determinado tributo, pueden existir diversas etapas dentro de la cadena de producción, desde la fabricación, pasando por la distribución, hasta llegar al consumidor. Este tributo puede incidir en una o en varias etapas dentro de esta cadena, y es necesario observar a qué etapa grava dicho tributo.

j) Incidencia tributaria.

En el momento que analicemos la clasificación de los impuestos, por ejemplo, podremos darnos cuenta de que existen tributos directos o indirectos, dependiendo de la posibilidad de traslado o no del pago del mismo. A esto se entiende como incidencia tributaria, es decir si éstos inciden directamente sobre el sujeto pasivo o sobre el consumidor, quien es al final quien efectúa el pago del tributo de manera indirecta.

CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

La mayoría de los tratadistas del Derecho han clasificado a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. El Nuevo Código Tributario habla además de las patentes municipales en un párrafo especial, definiéndolo como aquél pago generado por el aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

Jorge Ayala Zelada nos dice que esta clasificación llega a ser insuficiente e inadecuada dada la realidad económica de Bolivia, ya que existen otras patentes que no están mencionadas en este Código, como las patentes mineras, las patentes hidrocarburíferas y las patentes forestales, las cuales están contempladas en sus respectivas leyes, sin mencionar a las regalías, que si bien no llegan a ser tributos, tienen características muy similares, por ser generadas mediante Ley, tienen una alícuota específica, un hecho generador y una base imponible, pero que son de tratamiento distinto y no son consideradas como tributos, aunque este

tratadista toma a las regalías dentro de la clasificación de los tributos.

Independientemente de lo anteriormente aseverado – incluyendo a las regalías, que merecen una atención especial, que será analizada más adelante – la mayoría de los tratadistas nos dan la siguiente clasificación:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Patentes
- d) Contribuciones Especiales
- e) Regalías*

LOS IMPUESTOS

Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria una circunstancia independiente de toda actividad estatal individualizada en el contribuyente, lo que equivale a decir que este pago no se encuentra vinculado a actividad alguna del Estado o de alguna prestación de servicio por parte de éste, o sea que no cubre un servicio específico, sino que está destinado al pago de servicios públicos primarios como la seguridad interior, exterior, educación, salud, etc.

Por su parte, y siguiendo esta misma línea, Vásquez nos dice que “*se llama impuesto a la cuota obligatoria que todos los individuos aportan coactivamente del monto de su riqueza, para cubrir el costo de los servicios públicos no divisibles*”.

De ambas definiciones podemos rescatar el elemento de la indivisibilidad del servicio en relación al pago obligatorio que se realiza, puesto que este monto erogado es destinado a una bolsa común, de la cual se extraen los recursos para pagar los servicios expresados por Ayala, los cuales sirven a toda la comunidad. De ahí proviene la indivisibilidad enunciada.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Existen varios tipos de clasificación de los impuestos. Estos pueden dividirse según lo gravado o según la incidencia que produce el pago del mismo. La primera clasificación los divide en impuestos directos e impuestos indirectos; la segunda los divide en impuestos personales e impuestos reales. Además de estas divisiones, existen aquellas que los clasifica según la periodicidad del pago (impuestos periódicos e instantáneos) y los que considera la fuente territorial (nacionales, departamentales y municipales), y otras clases de impuestos de acuerdo a otros puntos de vista. De esta manera pasaremos a analizar detenidamente cada tipo de impuesto.

a) Impuestos directos e impuestos indirectos.

Como se ha dicho anteriormente, esta primera clasificación divide a los impuestos según la incidencia que tiene sobre el contribuyente. Esta incidencia sobre el contribuyente se entiende desde el siguiente punto de vista: mediante la posibilidad de una traslación del monto destinado al pago del impuesto a una tercera persona, o dicho en otras palabras, incluyendo dentro del precio final de la transacción el monto por concepto del impuesto a pagar.

De esta manera, los impuestos directos son aquellos en los cuales el pago sale directamente del patrimonio del sujeto pasivo, y por lo tanto es imposible trasladar este pago a una tercera persona, como ocurre por ejemplo en el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.

En relación a los impuestos indirectos, Eheberg, citado por Vásquez, nos dice que *“por difusión del impuesto se entiende la transferencia de la carga tributaria que hace el pagador del tributo a otra persona en el tráfico económico privado. Esta transferencia puede efectuarse bien por lo que respecta a los tributos corrientes o bien por lo que respecta a los tributos futuros. En este último caso la transferencia se*

efectúa capitalizando el importe del tributo, variando en consecuencia, el precio de compra del objeto susceptible de dar un rendimiento, por ejemplo de un terreno”.

En ese entendido, tal como se dijera en el anterior punto, en los impuestos indirectos existe esta posibilidad de trasladar el pago del impuesto al consumidor final, generalmente, en la compra del producto donde se incluye el monto a pagar. Así, el sujeto pasivo efectúa el pago, pero sin sentir esta carga, pues es el “comprador” quien sufre el sacrificio patrimonial, de manera indirecta, pues lo que gravan estos impuestos es el uso o consumo de ciertos bienes.

Pertenecen a este tipo de impuestos en general aquellos que gravan el consumo y la transferencia de bienes o derechos, como por ejemplo el IVA. En ciertas circunstancias también puede estar comprendido en este tipo el Impuesto Municipal a la Transferencia de bienes, pues si bien la norma establece que el obligado al pago de este impuesto es el vendedor, por ser quien recibe el beneficio económico (el precio de la transacción), puede pactarse que sea el comprador el que realice los gastos de transferencia, incluyendo el impuesto a la transferencia. Sin embargo, cuando no se pacta de esta manera en el contrato de compraventa, suele incluirse en el precio del bien el monto del impuesto a pagar, siendo de esta manera el comprador igualmente el que, aunque de manera indirecta, sufra el sacrificio económico por esta obligación.

Para que quede un poco más claro, Flora, citado por Vásquez, hace un análisis bastante completo e interesante para poder entender y diferenciar los impuestos directos de los indirectos. Este autor dice: *“son directos los impuestos que efectivamente, por voluntad del legislador o a causa de fuerzas económicas, quedan a cargo de quien los paga; indirectos, los que son anticipados al fisco por ciertas categorías de contribuyentes, quienes, mediante la repercusión, obtienen su reembolso de los contribuyentes efectivos. En los directos por consiguiente, el sujeto percutido sería también el incidido; en los indirectos, serían diferentes el contribuyente el contribuyente percutido y el incidido”.*

b) Impuestos personales e impuestos reales.

Dentro de esta segunda clasificación, los impuestos personales o subjetivos, toman en cuenta al contribuyente en sí y su calidad, como ocurre con el beneficiario en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes o el propietario en el Impuesto a la Propiedad de Bienes.

Dice Edmundo Vásquez que se llaman impuestos subjetivos *“los que gravan a la persona o a la familia con alícuotas variables según las condiciones económicas, jurídicas y sociales de los poseedores de una riqueza tomadas en consideración en el momento de aplicar el tributo”*.

Por otro lado, en los impuestos reales, también llamados impuestos objetivos, lo que interesa es el hecho generador, sin interesar tanto quien efectúe el pago. Al respecto, dice Vásquez que son *“aquellos que gravan la riqueza con alícuotas uniformes prescindiendo totalmente de las condiciones familiares, económicas y sociales del poseedor que el fisco no tiene motivo de investigar. Así, este impuesto incide separadamente sobre inmuebles, valores mobiliarios, negocios, consumos, independientemente de la riqueza total de los contribuyentes que al Fisco no importa en modo alguno conocer”*.

c) Impuestos periódicos e impuestos instantáneos.

Los impuestos periódicos son aquellos que son pagados de manera continua en el tiempo, de acuerdo al rubro o actividad a la que se dedique el contribuyente, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, que son pagados periódicamente en forma mensual; el Impuesto a las Utilidades de las Empresas o el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, que son pagados anualmente.

En contrapartida, los impuestos instantáneos se cancelan en un determinado tiempo y de una sola vez, vale decir que se los paga una vez y puede no volver a generarse el hecho, como ocurre con el Impuesto

Municipal a la Transferencia de Bienes, donde una vez perfeccionada la transacción, se produce el hecho generador, y una vez cancelado el impuesto, éste puede no volver a repetirse o pasar mucho tiempo antes de que la transferencia de el mismo bien produzca una obligación tributaria.

Otros ejemplos de este tipo de impuestos son el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, el Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior, donde se producen instantáneamente y no de manera periódica.

No hay que confundir con el hecho de que una persona, por ejemplo, tenga que viajar en forma periódica y que por cada viaje tenga que cancelar el ISAE, pues se considera que cada hecho es aislado uno de otro.

d) Impuestos Nacionales, Departamentales y Municipales.

Esta división considera al sujeto activo que tiene derecho al pago del tributo, o en otras palabras, cualquiera de las expresiones de la Administración Tributaria que tenga a su cargo el control fiscalización y/o cobro del impuesto, pudiendo ser éstos Nacionales, como el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, el Impuesto a las Transacciones, el Impuesto a las Transacciones Financieras, el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, etc.

Son Impuestos de jurisdicción Municipal el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores. Lo recaudado por concepto de estos impuestos sirve para el funcionamiento de cada municipio, para la concreción de sus fines, construcción de obras, etc.

Actualmente no existen impuestos que sean de jurisdicción departamental, lo cual no quiere decir que no vayan a existir nunca, pues con la aprobación de las autonomías departamentales, estos gobiernos tendrían la facultad de crear sus propios tributos, de acuerdo a

normativas y procedimientos que tienden a establecerse en la actualidad. Sin embargo, si bien no existen impuestos de dominio departamental, no hay que olvidar que algunos impuestos nacionales otorgan porcentajes a los departamentos, como ocurre con el IDH, el IEHD y el Impuesto Complementario a la Minería, para cada departamento productor de estos recursos, sin contar los ingresos que además perciben por concepto de regalías.

e) Impuestos proporcionales e impuestos progresivos.

Los impuestos proporcionales tienen una alícuota fija en relación a la base imponible, un porcentaje del valor de la materia imponible, que se aplica igualmente en cada caso, arrojando montos diferentes según sea diferente el valor de la transacción. Por ejemplo, el IVA siempre tendrá una alícuota proporcional del 13%, la alícuota del IT siempre será del 3%, etc.

Por otro lado, los que propugnan la utilidad de establecer impuestos progresivos establecen que una persona que tiene más recursos debiera contribuir en mayor medida que los que no cuentan con estos recursos, todo en consideración de la capacidad contributiva de los individuos. No es lo mismo una persona que genera 100 que otra que genera 10, y si sólo se aplica una cuota proporcional, digamos un 10%, el que genera 100 aporta 10, pero se queda con 90; el que genera 10 aporta 1, pero cuenta para su ingreso neto únicamente con 9.

En ese sentido, la alícuota del impuesto se va elevando conforme se incrementa el valor de la base imponible, de manera que el que genere más pueda aportar mucho más que el que no genera tanto.

En Bolivia tenemos dos ejemplos claros de impuestos progresivos, que no reflejan lo anteriormente dicho. Dentro del impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, existe una tabla progresiva que establecen alícuotas progresivas que se van incrementando de acuerdo al valor del inmueble, pero no considera la capacidad contributiva del propietario obligado al pago, quien puede no generar absolutamente nada, pero que debe pagar el impuesto sólo por el valor de su inmueble, siendo un claro

caso de impuesto confiscatorio.

El otro ejemplo es el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, donde igualmente existe una tabla que expresa el porcentaje a pagar, de acuerdo no al beneficio ni a lo generado, sino a la relación o grado de parentesco que tenga el beneficiario con el donante o con el de cujus.

LAS TASAS

Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria la prestación efectiva, directa, inmediata, cuantificable, medible de un servicio público al sujeto pasivo que efectúa el pago, destinándose esa recaudación de manera exclusiva a cubrir el mantenimiento de ese servicio efectivamente prestado (Ayala).

Edmundo Vásquez por su parte, nos dice que la tasa es *“la cuota parte con que los particulares retribuyen a la administración del Estado, el consumo individual y efectivo de servicios públicos divisibles”*.

De estas definiciones podemos rescatar lo siguiente: a diferencia de los impuestos, donde el pago por este concepto cubre los gastos generales del Estado y es imposible individualizar en el contribuyente el beneficio que recibe por su erogación, en la tasa se destina el pago efectuado al mantenimiento del servicio y se hace más factible el individualizar el servicio en la persona que lo solicita.

Sin embargo, hay que puntualizar que el servicio no subsiste únicamente con los pagos que se hacen por este concepto, pues sería imposible, pues no alcanzaría y el servicio no sería efectivamente prestado. Pero sí es cierto también que este pago efectuado no puede tener otro destino que el mantenimiento del servicio.

Como ejemplos o agrupaciones de tasas podemos citar las siguientes:

- a) de registro, como las canceladas a tiempo de inscribir el derecho propietario de bienes inmuebles en los Registros de Derechos Reales;
- b) de identificación, como el cobrado para la extensión de las cédulas de

identidad o licencias de conducir; c) tasas sanitarias; d) de alumbrado público; e) de recojo de basura; f) de diferentes actividades civiles, como los certificados de nacimiento, de defunción, de matrimonio, etc. g) postales; etc.

Aparte de lo anterior, existe otra clasificación de tasas, la cual las agrupa de la siguiente manera:

a) Tasas sobre la actividad civil de las personas, donde se encuentran las de registro de propiedad, del estado civil de las personas, de nacimiento o defunción, de identificación, de extensión de pasaportes, etc.

b) Tasas sobre la vida intelectual, donde se encuentran aquellas referentes a admisiones para exámenes para universidades públicas, inscripción para estas universidades, patentes industriales, registro de marcas, extensión de diplomas o legalización de fotocopias, entradas a museos o galerías, etc.

c) Tasas sobre la vida económica, como los referentes a instituciones de bolsas de comercio, registros comerciales de empresas y sus actos, etc. (dentro de este grupo se encontraban tasas municipales, que actualmente están categorizadas como patentes municipales).

d) Tasas judiciales, como los timbres, formularios, papeletas de apelación y otros valores pertenecientes a este ramo, pese a que actualmente en la legislación boliviana se está tendiendo a reducir estas cargas para los litigantes, entendiéndose de manera errónea el llamado principio de gratuidad, que dicho sea de paso, no se refiere a que la justicia sea gratuita, sino la administración de justicia, o dicho en otras palabras, que los litigantes o abogados no tengan que pagar a jueces u otros funcionarios para que hagan su trabajo, garantizando de esta forma la imparcialidad de los administradores de justicia.

LAS PATENTES

Una patente es un tributo que tiene por hecho generador una circunstancia

o actividad económica cumplida dentro de una jurisdicción municipal o concesiones de superficie para la exploración y explotación de recursos naturales, clasificándose estas últimas a su vez en municipales, forestales, mineras e hidrocarburíferas.

PATENTES MUNICIPALES

De la definición anterior, la primera parte corresponde a las patentes municipales, o sea que es un tributo que tiene por hecho generador una circunstancia o actividad económica cumplida dentro de una jurisdicción municipal.

El artículo 9 del Código Tributario, en su parágrafo III expresa que una patente municipal tiene como hecho generador “*el uso y aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas*”, obviamente dentro de una jurisdicción municipal.

En ese entendido, las patentes municipales son las siguientes:

a) De funcionamiento.

Están obligados a pagar esta patente todo establecimiento de tipo comercial, de servicios o de actividades industriales, conforme a una escala aprobada por cada municipio, y que debe ser cancelada una vez al año.

b) De espectáculos públicos.

Esta patente está destinada a actividades teatrales, musicales, folklóricas, culturales, en fin, toda actividad que represente un espectáculo para el público, debiendo pagarla por cada presentación, excepto los cines que únicamente deben pagar la patente de funcionamiento, pues su actividad

es recurrente y permanente.

c) De publicidad y propaganda.

Es obligatoria para cualquier letrero, pasacalle, mural o pancarta, dependiendo de una escala que contempla tamaño, ubicación, etc., pues se está utilizando un espacio público para este objetivo, por más que se encuentren dentro de la propiedad privada, pues lo que se está contaminando es el ambiente visual. La sanción por incumplimiento a esta norma es la colocación de un precinto que cubre parte de estos letreros con la frase “*Publicidad no autorizada*”, la cual no debe ser removida salvo por los mismos funcionarios municipales, pues de lo contrario se incurre en un ilícito tipificado como “*violación de precintos*”.

d) De extracción de agregados para la construcción.

El pago por esta patente municipal debe hacerse por la extracción de arena, cascajo o piedra de las canteras naturales, como por ejemplo de los ríos.

OTRAS PATENTES

Volviendo a la definición dada anteriormente, corresponde a este tipo de patentes la segunda parte de esta definición, o sea que vienen a ser concesiones de superficie para la exploración y explotación de recursos naturales. En otras palabras, este tributo no grava la cantidad extraída o la ganancia obtenida, sino simplemente el derecho de uso de esa superficie, sin importar si extraen todo o absolutamente nada, pues se pagan inclusive sólo por la prospección o la simple exploración.

Son otro tipo de patentes que no pertenecen al ámbito municipal, pues son de carácter nacional, aunque un porcentaje del manto pagado sea

destinado al municipio al que corresponda la superficie de lo explotado.

Estas patentes son las siguientes: a) Patentes Forestales, donde se contemplan los trabajos de desmonte, aprovechamiento forestal y el permiso de desmonte; b) Patentes Mineras, que son concedidas de acuerdo a cuadrículas; y c) Patentes Hidrocarburíferas, que de la misma manera que las mineras, toman en cuenta la antigüedad de la concesión para el pago.

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Tal como lo expresa Jorge Ayala Zelada, las contribuciones especiales son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria determinados beneficios recibidos del Estado por algún grupo de personas.

Estas contribuciones especiales pueden ser de mejora, cuando lo recaudado se utiliza exclusivamente para financiar o cubrir el costo de una obra pública, que evidentemente produce un beneficio al contribuyente, como podría ocurrir con la construcción de un puente que comunique a una comunidad aislada, o que se proceda al empedrado de una calle, haciendo subir el precio de los inmuebles ubicados en esa calle (claro que, dicho sea de paso, este incremento en el valor del inmueble repercute en un incremento de la base imponible para el impuesto a la propiedad).

Y son Contribuciones especiales de seguridad social aquellas que sirven para cubrir la prestación de servicios de seguridad social a corto plazo (salud, maternidad, accidentes, riesgos profesionales) y largo plazo (renta de vejez, invalidez y muerte).

EL GRAVAMEN ARANCELARIO

El Gravamen Arancelario pertenece a un tipo especial de tributos en materia aduanera. Son tributos que tienen que pagar aquellas personas

que se dedican a importar productos según una tarifa oficial, que según el artículo 7º del Código Tributario, es aprobada por el Poder Ejecutivo, quienes fijan la alícuota a aplicar.

La base imponible está dada por el valor CIF Frontera, o sea el valor de costo, transporte y seguro hasta el punto aduanero fronterizo o zona franca (este *incoterm* proviene de su composición en inglés *cost, freight and insurance* – CIF).

La alícuota es variable, la cual va desde un 0%, aplicable a los bienes de capital con destino a inversión y a los bienes provenientes de los países miembros del ALADI y de la Comunidad Andina de Naciones; de un 0% a un 5% para los bienes de capital con anexo, como por ejemplo los camiones de alto tonelaje; y de un 10% para los bienes que no sean de capital y para bienes que provengan de otros países que no sean miembros de las organizaciones internacionales mencionadas.

El hecho imponible se perfecciona con la aceptación por parte de la Aduana Nacional de la Declaración Única de Importación, teniendo a partir de esta fecha el importador tres días para desistir de la importación o proceder al pago.

¿REGALÍAS?

El Profesor Jorge Ayala Zelada define a las regalías como “*prestaciones obligatorias que se deben pagar al Estado por concepto de explotación de recursos naturales renovables o no renovables*”, recalcando que en muchas ocasiones, incluso por los legisladores, las regalías son confundidas con las patentes.

Dentro de la clasificación contenida en el Código Tributario, las regalías no se encuentran tipificadas como tributos, pese a que contiene una serie de elementos propios de los tributos, tal y como observáramos anteriormente, pues tienen un hecho generador, que es la extracción de recursos naturales,; una materia imponible, que es el recurso en sí; una base imponible que está dada por la cantidad extraída o por la ganancia

percibida; una alícuota que es muy variable; un sujeto pasivo, que es la empresa que se dedique a este rubro, etc.

Observemos que esta prestación es igualmente obligatoria que los demás tributos, pero el pago que se efectúa se lo hace en proporción al volumen extraído o a la cantidad de producción, elementos que se asemejan más a un tributo que las mismas patentes, que únicamente gravan el derecho de uso de superficie.

Algunos autores consideran que la diferenciación es dada sólo conceptualmente para evitar los problemas procedimentales que tiene todo tributo, para salvar precisamente el problema que conlleva para el Estado la observación de principios básicos tributarios, como el de legalidad y el de capacidad contributiva.

Es interesante la anotación histórica que hace Edmundo Vásquez en su libro “Nociones de Finanzas Generales y Hacienda Pública de Bolivia, cuando cita Eherberg, quien dice: *“Como la disminución de los ingresos derivados de los dominios colocaba a los reyes de Alemania, Francia e Inglaterra en situación difícil, aproximadamente en la misma época se les abren a éstos nuevas fuentes de ingreso con las regalías. Ya hemos indicado que las regalías fiscales únicas que aquí tratamos, pertenecían en Alemania a los señores terratenientes. Después se modifica de un modo extraordinario su carácter y desde que se elabora el moderno sistema tributario y de tasas, apenas puede hablarse de regalías en el antiguo sentido de esa expresión. Una parte de los originarios ingresos de regalías se transforma en impuestos propiamente dichos, otra en tasas y una tercera, en fin, en ingresos lucrativos o de economía privada”*.

Nótese de esto último, la confusión que existía antes para diferenciar un tipo de ingresos de otro, y de cómo la regalía pasa a ser tomada como impuesto o tasa, según el caso, dejando el concepto de regalía tal y como lo conocemos hoy en día, relegada únicamente para el ámbito empresarial privado, como un pago obligatorio por cantidad extraída de recursos naturales, siendo en nuestro país predominante la regalía hidrocarburífera.

CAPITULO 10

**LA RELACIÓN
JURÍDICO – TRIBUTARIA.**

NOCION

El contenido de la relación jurídico tributaria no es otro que un vínculo obligacional que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto se produce el hecho generador de la obligación tributaria previsto por la norma legal, a raíz del hecho jurídico producido al perfeccionarse en la realidad lo expuesto en la hipótesis tributaria.

En ese entendido se puede afirmar que la relación jurídico tributaria es una relación de derecho y no de poder, ya que tiene su origen en la Ley, y que además es una relación personal y obligacional, desde el punto de vista del sujeto activo y del sujeto pasivo, sin importar la clase de tributo objeto de la obligación, ya que si bien existen tributos que gravan derechos reales, son las personas, sean estas individuales o colectivas las que están obligadas al pago.

Siguiendo esta línea, el artículo 13 de la Ley 2492 define a la relación jurídico – tributaria de la siguiente manera: *“La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”*.

Puede añadirse además del pago de lo adeudado por conceptos de tributos, la obligación que tiene el sujeto pasivo de cumplir con ciertos deberes formales que también está contemplados en la ley, como el presentar libros de ventas, el llenado de formularios, la exhibición en lugar visible del NIT, etc., lo cual forma también parte de la relación obligacional jurídico tributaria, cuestión que no se encuentra en la definición del Nuevo Código Tributario, y que sin embargo es parte importante de la obligación tributaria.

Finalmente, el Profesor Héctor Villegas nos habla de una relación jurídica principal, conceptuándola de la siguiente manera: *“La relación jurídico tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”*.

Sin embargo, no toda la doctrina está de acuerdo con el criterio de que la relación tributaria sea jurídica, pues, tal como lo expresa el Profesor Soler, citado por el Dr. Oscar García Canseco, opina que *“en materia fiscal sólo el Estado tiene derechos en tanto que el sujeto pasivo tiene sólo obligaciones, careciendo éste de voluntad jurídica relevante, siendo que, por el contrario, el precepto jurídico es bilateral al imponer recíprocos deberes y derechos. No existiría pues, un vínculo jurídico sino de sujeción”*.

Empero, el autor citado concluye afirmando que la doctrina prevaleciente no participa de dicho criterio, de manera acertada, pues no hay que olvidar que si bien una relación jurídica bien puede surgir de derechos y obligaciones recíprocos entre acreedor (sujeto activo) y deudor (sujeto pasivo), estas relaciones no tiene únicamente esta fuente, pues una relación jurídica surge a raíz de cualquier hecho jurídico que le otorgue al sujeto activo una facultad de exigir el cumplimiento de una prestación al sujeto pasivo, quien se encuentra obligado a su cumplimiento. Esta relación en materia tributaria nace por el acaecimiento en la realidad de lo enunciado en la hipótesis jurídica, dando lugar al hecho jurídico, que dentro de lo que nos compete, y tal como lo expusieramos en la estructura del tributo, se denomina *“hecho generador”*, y la obligación que hay que cumplir, como veremos más adelante, no sólo se refiere al pago del tributo, sino al cumplimiento de otras obligaciones formales, como por ejemplo el llenado de formularios, llevar libros de compra y venta, etc.

Además, si bien es cierto que dentro de esta relación, el Estado tiene derechos y el contribuyente obligaciones, este poder tributario, surge para ambos sujetos de la misma Ley, y como se ha visto anteriormente, se encuentra limitado por principios tributarios, especialmente por el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva.

SUJETO ACTIVO

Dentro cualquier relación jurídica, el sujeto activo es aquella persona que tiene el derecho subjetivo de exigir el cumplimiento de una

determinada obligación a otra que tiene el deber jurídico de satisfacerla; en ese sentido de lo que significa la relación jurídico – tributaria, el sujeto activo es el Estado, quien tiene el derecho al pago del tributo, a través de la Administración Tributaria en cualquiera de sus expresiones, pudiendo ser ésta el Gobierno Municipal, el Servicio de Impuestos Nacionales o la Aduana Nacional, de acuerdo al tipo de tributo del que se tratare, y de conformidad a los principios de fuente, domicilio o nacionalidad que se aplicare.

Las facultades que tiene el sujeto activo de esta relación están enumeradas en el artículo 21 del Código Tributario, las cuales son de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución, siendo estas actividades inherentes al Estado, pero quedando la posibilidad, establecida en este mismo artículo en su párrafo segundo, otorgadas en calidad de concesión a empresas o sociedades privadas.

Obviamente la concesión de estas actividades no comprende la posibilidad de creación, modificación o extinción de tributos, pues de lo contrario se estaría vulnerando el principio de legalidad, pues esta facultad le pertenece de manera exclusiva al Estado, a través de su Órgano Legislativo, por todas las implicancias que ya se han mencionado al tratar este principio.

SUJETO PASIVO

El artículo 22 del Código Tributario establece que el sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria es el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir el deber jurídico a favor del sujeto pasivo, ya sea el pago del tributo y otras obligaciones inherentes al mismo, establecidas en el mismo Código y otras normas conexas.

Flora, citado por Edmundo Vásquez, nos dice que sujeto pasivo del impuesto “es la persona física o jurídica que legalmente debe pagar su importe al Estado; en otros términos, es el contribuyente de jure, o aquél que, además de pagar, soporta efectivamente el tributo, conforme a las

dificultades que presenta el establecimiento del impuesto” (VASQUEZ, p. 181).

Es necesario entonces referirnos qué se entiende por contribuyente y por sustituto, lo cual pasaremos a analizar a continuación.

CONTRIBUYENTE

El contribuyente, tal como lo expresa el artículo 23 del Código Tributario, es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, pudiendo tratarse de personas naturales o personas jurídicas, según sea el caso, o también herencias o patrimonios autónomos, dentro de procesos de titularización y fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

La Administración Tributaria clasifica a los contribuyentes en categorías según la importancia de los mismos en relación a los montos pagados, siendo éstos clasificados como PRICO los PRincipales COntribuyentes dentro de esta tabla los 50 primeros (los que más pagan); GRACO los GRAndes COntribuyentes, entre el 51 y el 1.200; y el RESTO, del puesto 1.201 en adelante. Tanto los PRICO como los GRACO tienen un control más fuerte e individualizado por la importancia que tiene para el Fisco en su recaudación.

SUSTITUTOS

Existen muchas posturas sobre lo que se entiende por “sustituto”, tal como lo expresa El Prof. Villegas, citando a una serie de autores, como por ejemplo que el sustituto directamente no existe, pues llega a ser el único contribuyente del tributo (Allorio, Diritto); que la sustitución llega a ser una especial forma de ejecución contra terceros (Pugliese, Tesoro, Blumenstein, Stella Richter); que es un intermediario que recauda por cuenta del Estado (Myrbach – Rheinfeld); que el sustituto es un

representante *ex lege* (Uckmar); que la sustitución tributaria es una categoría de la más amplia institución de la “sustitución en el derecho público” (Bodda); que la sustitución es una figura típica únicamente del Derecho Tributario (Giannini), etc.

El sustituto es aquella persona, natural o jurídica, que, en reemplazo del contribuyente, es quien está compelido por Ley a cumplir con las obligaciones de éste, las cuales no sólo se restringen al pago de del tributo, sino al conjunto de obligaciones materiales y formales, tal como lo expresa el artículo 25 del Código Tributario.

Héctor Villegas nos dice que *“sustituto es aquél sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico tributaria. Sustituto es, por tanto, quien paga en lugar de”* (en lugar del sujeto pasivo).

En consecuencia, no se verifica en el sustituto el cumplimiento del hecho imponible, pero reemplaza al sujeto pasivo que efectivamente realiza el hecho generador, y es el sustituto entonces quien, por mandato de la misma Ley, y para facilitar su cumplimiento, está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria en lugar del contribuyente.

El sustituto, de acuerdo a que si retiene el monto a pagar o si lo recibe para efectuar el pago, puede ser agente de retención o agente de percepción. Pasamos a analizarlos por separado a continuación.

AGENTE DE RETENCION

Dice el artículo 25 del Código Tributario que “son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley”, lo cual no aporta demasiadas luces si queremos entender el concepto y las funciones de este sustituto.

Héctor Villegas define al agente de retención de la siguiente manera: *“El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por*

su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir; ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que le corresponde al fisco en concepto de tributo”.

No debe confundirse la situación de sustitución que ocurre con la figura del agente de retención con lo observado con los impuestos indirectos, pues, como observáramos en el anterior punto, el sustituto ingresa en la relación jurídico – tributaria en lugar de quien realiza el hecho imponible; en el impuesto indirecto, quien paga el impuesto es la persona en la que se verifica el cumplimiento del hecho imponible.

Ejemplos dentro de nuestro ordenamiento de agentes de retención ocurre con el Régimen Complementario al IVA, donde el patrón retiene el porcentaje correspondiente al monto a pagar y procede al cumplimiento de esta obligación ante el fisco. Otro ejemplo ocurre con el ITF, donde por transacciones financieras el Banco o Institución procede a retener el porcentaje del monto ahorrado, que es de propiedad del contribuyente, y procede al pago respectivo.

AGENTE DE PERCEPCION

Son agentes de percepción, según el artículo 25 del Código Tributario, *“las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado”.*

Según Héctor Villegas, *“el agente de percepción es aquél que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. EN las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco”.*

Algunos autores consideran que esta forma se establece más claramente en los impuestos indirectos, cuando este monto no se incluye en el precio

y uno debe empazarlo a momento de efectuar el pago del producto, de la forma en la que ocurre en otras legislaciones como en Estados Unidos. Posición discutida, que dependerá de la forma en la que se establece en la misma norma, al determinar quién es considerado sujeto pasivo del tributo.

La diferencia entre el agente de retención y el agente de percepción es que mientras en el primer caso el que paga descuenta el monto a pagar, en el segundo caso el que cobra solicita un monto adicional para proceder al pago.

TERCEROS RESPONSABLES

Los terceros responsables deben, por mandato de la misma Ley, cumplir con las obligaciones del sujeto pasivo, como por ejemplo los que administran un patrimonio ajeno (administradores, tutores, curadores, administradores de fondos de inversión, albaceas, etc.).

En este caso, los sujetos pasivos siguen siendo los obligados ante la Ley, pero estos terceros responsables cumplen con estas obligaciones – como de pago, llenado y presentación de formularios, libros, etc. – en forma práctica. Es por esta razón que los terceros son considerados responsables solidarios, mancomunados y subsidiarios, llegando incluso a ser pasibles de las sanciones aplicables al incumplimiento al sujeto pasivo, no sólo de tipo económicas, cuando se demostrare dolo en su accionar, tal como queda expresado en los artículos 27 y siguientes del Código Tributario.

AGENTE DE INFORMACIÓN

Una figura diferente a las dos anteriormente analizadas es la del agente de información, pues no llega a ser un tercero sustituto, ya que no sustituye al sujeto pasivo en ningún momento en sus obligaciones.

El agente de información, como su nombre nos lo sugiere, se ocupa simplemente de proporcionar datos, documentos y todo tipo de información al fisco cuando éste lo requiera, dentro de sus facultades de fiscalización, verificación y control, para poder cruzar información con los datos proporcionados por el sujeto pasivo con los datos con los que cuenta la misma Administración Tributaria y los que le solicite al agente de información.

La actividad del agente de información está regulada precisamente dentro del título correspondiente a la gestión y aplicación de los tributos en el Código Tributario, en lo que se refiere a los derechos y deberes de los sujetos de la relación jurídica tributaria, más específicamente en el artículo 71 de este Código, que dice que todas las personas están obligadas a proporcionar información, datos y antecedentes con efectos tributarios dentro de las relaciones que mantengan con otras personas, en el momento que sean requeridas, excepto la información que comprometa la correspondencia epistolar y al secreto profesional – obviamente referido a otras personas, pues una persona no podría invocar secreto profesional para evitar esta obligación de informar para impedir su propia situación tributaria.

Para ejemplificar mejor esta situación y su excepción: si Pedro como abogado realiza un contrato simulado para su cliente con ciertos efectos tributarios, no podría violar el secreto profesional de esta simulación en perjuicio de su cliente. Pero si Pedro no facturó por la elaboración de ese contrato, y está fiscalizando al abogado por este hecho, Pedro no puede tratar de ampararse en el secreto profesional para no proporcionar información, pues la investigación en este caso se la está haciendo al abogado por la no facturación por concepto de ese servicio.

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Según los artículos 13 y 15 de la Ley 2492, *“la obligación tributaria consiste en un vínculo de carácter personal”, la cual “no será afectada por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, la causa, el objeto perseguido por*

las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas”.

Esta última parte se entiende claramente al hacer referencia a ciertos actos que las partes realicen, sin importar la intención que tengan, pues para el fisco importa únicamente el hecho generador como tal, y no el efecto que las partes le hayan querido dar a sus relaciones. Así por ejemplo, una simulación no podrá ser oponible en ningún caso a la Administración Tributaria, si puede demostrarse que estos actos han sido efectuados en perjuicio del fisco. Por ejemplo, si logra determinarse que una venta (donde sólo se aplicaría el IT) es ficticia para ocultar una donación o adelanto de legítima (donde además del IT se debería pagar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes), o que en el documento de transferencia se consigna un precio inferior al efectivamente pagado, este acto será nulo y deberán pagarse los impuestos correspondientes.

El problema muchas veces consiste en poder determinar en qué momento nace esta obligación tributaria. Ayala nos dice que el nacimiento de esta obligación se da *“cuando se produce en la realidad el hecho imponible, es decir, cuando acontecen concretamente los supuestos legales hipotéticos tributarios”*.

Dicho en otras palabras, de la misma forma que ocurre con todas las normas jurídicas dentro de su estructura, las normas tributarias tienen una hipótesis y una consecuencia, y cuando se configura en la realidad la hipótesis, nace la obligación o relación jurídica entre un sujeto activo que tiene el derecho subjetivo y un sujeto pasivo que tiene el deber jurídico de satisfacer o cumplir su obligación a favor del primero. En materia tributaria esta relación se da de la misma manera al cumplirse el hecho generador, o sea cuando el sujeto pasivo adecúa su conducta de acuerdo a lo que se tipifica en la hipótesis normativa. Es desde este momento en el que el sujeto pasivo se halla obligado a cumplir lo establecido en la consecuencia, que en la mayoría de los casos, será el pago del tributo.

CAPITULO 11

EL DOMICILIO TRIBUTARIO

NOCION

El domicilio de las personas adquiere su importancia desde el punto de vista civil, pues este es el lugar donde las personas desarrollan sus actividades y donde la Ley presume que esta persona puede ser habida o encontrada para efectuar las diligencias correspondientes, como notificaciones judiciales, citaciones, correspondencia, etc.

Obviamente, dentro de la materia que nos compete, el domicilio adquiere también relevancia jurídica, pues determina el lugar donde el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones tributarias y determina al sujeto activo dentro de la relación jurídico – tributaria.

A propósito, el Profesor Héctor Villegas dice: “*con respecto a las personas físicas, se considera domicilio el lugar de su residencia habitual, y subsidiariamente el lugar donde ejercen sus actividades específicas (industriales, comerciales o profesionales). En lo que respecta a las personas colectivas, se considera domicilio el lugar donde está su dirección o administración efectiva, y subsidiariamente, en caso de no conocerse tal circunstancia, el lugar donde se halla el centro principal de su actividad*”. Agrega además que en caso de existir más de un domicilio, será el que el fisco elija; y que en caso de no existir domicilio, será aquél donde se produzca el hecho generador. Lo que nos sirve para determinar cuál vendría a ser el domicilio tributario para efectos fiscales.

Nuestra legislación también toca ese tema. El Código Civil habla del domicilio de las personas en el artículo 24, y el Nuevo Código Tributario en sus artículos 37 al 41 el domicilio tributario, el cual será el lugar donde tengan su *residencia principal*, y cuando ésta no pueda establecerse con certeza, será el lugar donde ejerza su *actividad principal*; y en el caso de las personas jurídicas, será el fijado en el *acto constitutivo*, y a falta de éste, el lugar de su *administración* y que en caso de no poderse señalar con certeza, será el lugar donde se produzca el *hecho generador*.

Uno de los matices de la importancia de determinar el domicilio tributario, por ejemplo, está dada por la utilización de criterios como la residencia, nacionalidad o la fuente, para evitar problemas como la doble tributación interna o la evasión fiscal. Al determinar el domicilio tributario puede también establecerse más claramente la legislación aplicable y la jurisdicción competente para cada caso.

DOMICILIO TRIBUTARIO DE PERSONAS NATURALES

De acuerdo a lo prescrito por el artículo 38 del Código Tributario, el domicilio tributario de las personas naturales es aquél que ha sido debidamente señalado a momento de empadronarse. Solamente en el caso de que el sujeto pasivo no lo hubiera señalado o resulte que este domicilio es inexistente, se presume que, para efectos tributarios, pueda ser, en el siguiente orden de prelación:

- a) El lugar de residencia habitual o el de la vivienda permanente;
- b) El lugar donde desarrolle su actividad principal; ó
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador.

El orden de prelación se fija en caso de que no se conozca o no pueda determinarse con precisión el anterior.

Se ha comprobado ya la importancia del domicilio tributario, y es por esta razón que se prevé de esta manera en la Ley 2492 para que necesariamente se tenga que precisar o determinar de alguna manera el domicilio para efectos tributarios.

DOMICILIO TRIBUTARIO DE PERSONAS JURÍDICAS

De la misma manera, y para los mismos efectos, el artículo 39 prevé la determinación del domicilio tributario para las personas jurídicas, en los casos en que, dentro de los trámites pertinentes, el sujeto pasivo – en este caso, una persona jurídica – no haya señalado domicilio tributario.

Este se fija con el siguiente orden de prelación:

- a) El lugar donde se encuentra su dirección o administración efectiva;
- b) El lugar donde se halla su actividad principal;
- c) El que se haya señalado en la escritura de constitución; ó
- d) El lugar donde ocurra el hecho generador.

DOMICILIO TRIBUTARIO DE EXTRANJEROS

En el caso de las personas extranjeras, que vayan a tributar en Bolivia, se consideran las reglas del Código de Comercio, en tanto y en cuanto tengan un establecimiento permanente en el país. Vale decir, que el domicilio del establecimiento permanente será el domicilio tributario.

En caso de no tener un establecimiento permanente dentro de nuestro territorio, será el domicilio de su representante legal. Y si no puede determinarse este o directamente no cuente con representante legal, será donde ocurra el hecho generador.

DOMICILIO TRIBUTARIO DE LOS NO INSCRITOS

El artículo 40 del Código Tributario toma en cuenta a las personas no inscritas, tanto personas naturales como asociaciones (por ejemplo asociaciones accidentales) o unidades económicas sin personalidad jurídica (como los patrimonios autónomos, producto de los fondos de inversión). En estos casos, el domicilio tributario será el lugar donde tenga lugar el hecho generador.

EL DOMICILIO TRIBUTARIO ESPECIAL

Existe también la posibilidad de que el sujeto pasivo, por diversas razones, tales como comodidad, mejor tratamiento o preferencias arancelarias o por una planificación tributaria determinada, prefiera establecer un

domicilio tributario diferente a los anteriormente señalados.

Para esto, se requiere de una autorización expresa por parte de la Administración Tributaria correspondiente, el cual será válido para todos los efectos fiscales, mientras esté autorizado y la Administración no notifique la revocatoria debidamente fundamentada o que el sujeto pasivo o tercero responsable no solicite formalmente su cancelación o modificación, tal como lo señala el artículo 41 de la Ley 2492.

CAPITULO 12

LA DETERMINACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA

NOCION

La determinación tributaria, tal como lo expresa el Profesor Héctor Villegas, es *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda”*.

Dino Jarach, por su parte, citado por el Dr. Oscar García Canseco, nos dice que *“la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas de carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”*.

Algunos tratadistas consideran que se trata de un acto de liquidación. El Profesor Alfredo Benitez Rivas aclara que muchas veces se utilizan estos términos como sinónimos, lo cual no llega a ser del todo acertado, pues el hecho de liquidar supone volver una deuda líquida y exigible. Sin embargo dentro de los diferentes procesos de determinación, podemos advertir que en muchas ocasiones, el sujeto pasivo no llega a tener deuda exigible por su movimiento económico, por lo que no existe monto “líquido” a pagar. Por lo que, tal como lo advierte Mercedes Alba Braun, puede declararse la existencia o inexistencia de deuda tributaria.

El mismo Código Tributario, en su artículo 92, al definir lo que se entiende por Determinación de la Deuda Tributaria, expresa que *“es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria O SU INEXISTENCIA”* (las mayúsculas son nuestras).

Es por este motivo que el proceso de determinación debe culminar con la especificación de la cuantía que debe pagar el sujeto pasivo o tercero responsable, en caso de que exista esta deuda con una liquidación de la misma. Caso contrario, el proceso termina con la determinación de la inexistencia de deuda.

Es necesario aclarar en este punto que la determinación de la deuda tributaria, en caso de que se establezca su existencia, adquiere un carácter declarativo y no constitutivo de la deuda, puesto que la obligación nace o se constituye con el acaecimiento del hecho imponible en la realidad, aunque la determinación y la cancelación de la deuda ocurran en tiempos diferentes. Por ejemplo, en la venta de un bien mueble, el hecho generador se ha producido al momento de la venta y la extensión de la factura correspondiente; la declaración se podrá hacer contablemente a fin de mes; y la cancelación del importe a pagar podrá realizarse hasta el momento determinado de acuerdo al número de NIT que tenga el contribuyente.

FORMAS DE DETERMINACION

POR EL SUJETO PASIVO

El artículo 93 del Código Tributario en el numeral 1) del párrafo I, establece que la determinación de la deuda tributaria se realizará por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determinará la deuda tributaria.

También llamada “autodeterminación”, ésta es la forma normal de realizar la determinación tributaria, pues por regla general el sujeto pasivo presenta las declaraciones juradas, formularios o boletas de pago oficiales, documentos que configuran los elementos necesarios para poder determinar la existencia o no de la deuda tributaria. Estas declaraciones pueden ser objeto posteriormente de ejecución o cobranza, sin necesidad de intimación o resoluciones determinativas, por asignarle montos líquidos y exigibles.

Estas declaraciones juradas nada tienen que ver con aspectos religiosos o espirituales, pese a que es posible que así hayan sido concebidas con anterioridad. Se trata simplemente de un testimonio cierto y efectivo de los hechos que han dado lugar al nacimiento de la obligación y las

circunstancias que hacen fe de los elementos necesarios para poder cuantificar el monto a pagar, constituyéndose además en base cierta para el cálculo del mismo. Siendo testimonios de lo establecido en estas declaraciones, independientemente de las sanciones legales en caso de falsedades o impresiones, podrían ser objeto de las acciones penales correspondientes, constituyéndose el autor en responsable de su contenido.

Una vez presentada la declaración, el sujeto pasivo o tercero responsable simplemente se limita a pagar el importe de lo declarado de acuerdo a los sistemas vigentes, que si bien no están establecidos en el Código, estos sistemas pueden variar. Actualmente se utiliza el sistema Da Vinci de llenado vía internet, y el pago se lo hace en las entidades bancarias habilitadas al efecto con el número de trámite que es otorgado on line.

POR EL SUJETO ACTIVO

Según el artículo 93 del Código Tributario, el numeral 2 del párrafo primero establece la posibilidad de que la determinación de la deuda tributaria pueda realizarse por la misma Administración Tributaria en cualquiera de sus manifestaciones, ya sea por parte del Servicio de Impuestos, los Municipios o la Aduana Nacional, de oficio y en ejercicio de las facultades otorgadas por la Ley, tales como el control, verificación, fiscalización e investigación, atribuciones establecidas en el artículo 95 del mismo compilado legal.

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION POR EL SUJETO ACTIVO

FISCALIZACIÓN

La fiscalización es un procedimiento que se da en los casos en los que el sujeto pasivo no haya efectuado declaración alguna, o cuando la Administración Tributaria tenga la necesidad de investigar las declaraciones del contribuyente, por considerar que dentro de ésta se

hayan aportado datos falsos, erróneos o incompletos, dentro de los cuales, y en ejercicio de las facultades que la Ley le otorga, tengan que ser verificados o investigados.

Este procedimiento empieza con una orden de fiscalización emitida por autoridad competente, donde se establezcan los alcances de la fiscalización, las gestiones y tributos a investigar, etc., haciendo constar los responsables, en un acta circunstanciada, los hechos o las omisiones que se hayan descubierto, acta que dentro del procedimiento posterior tiene calidad de prueba pre constituida.

La fiscalización no debe durar más de doce meses, prorrogables por otros seis meses, previa solicitud fundada, de acuerdo a lo establecido por el artículo 104, parágrafo V del Código Tributario.

Si dentro de la fiscalización el investigador no hubiera encontrado elementos extraños, omisiones o cargos en contra del sujeto pasivo, emitirá directamente Resolución Determinativa declarando la inexistencia de deuda tributaria (artículo 104, parágrafo VII, Código Tributario)

VISTA DE CARGO

Si dentro de la fiscalización, o en ejecución de otras acciones de verificación, la Administración Tributaria encontrara elementos suficientes para presumir omisiones o la existencia de una deuda tributaria, ésta girará la Vista de Cargo a la conclusión de la etapa fiscalizadora, el cual es un documento que viene a ser, en palabras de Mercedes Alba Braun, “una manifiesta pretensión de cobro”, donde se establece la base imponible y el monto de la deuda tributaria, sin contabilizar intereses o multas aún.

EL Dr. Oscar García Canseco dice que “la vista de cargo, es la pretensión de la Administración Tributaria, la cual considera que existen ciertos conceptos o impuestos y montos que le adeuda el contribuyente por un periodo determinado de su desenvolvimiento o actividad”.

En este documento deben anotarse además, bajo pena de nulidad, todos *“los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado”* (Artículo 96, parágrafo I del Código Tributario).

En caso de existir errores aritméticos en la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo o tercero responsable, simplemente se procede a la corrección por parte de la Administración, obviamente en caso de que estos errores hayan significado un monto pagado menor al que corresponde, en beneficio del contribuyente, dictando directamente Resolución Determinativa requiriendo las declaraciones rectificatorias que ameriten, sin necesidad de Vista de Cargo

Es necesario aclarar previamente que la Vista de Cargo no constituye Resolución Determinativa, por lo que no se encuentra dentro de los actos de la Administración Tributaria que sean impugnables. Sobre este tema profundizaremos más en el capítulo correspondiente a la Impugnación Tributaria.

PERIODO DE PRUEBA

Una vez emitida la Vista de Cargo, ésta debe ser debidamente notificada al sujeto pasivo o tercero responsable, quien tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta días para presentar todos los descargos correspondientes que le sean convenientes a sus intereses, como una oportunidad a ser oído en este procedimiento y que pueda demostrar sus afirmaciones en los casos en los que existan diferencias con lo establecido en ese Auto de Vista.

La estos “descargos” a los que está sujeto a presentar el contribuyente, es la prueba que se encuentre en su posesión que demuestre su defensa.

Para esto, puede presentar como prueba todos los medios admitidos en Derecho, con la excepción de la confesión provocada, y el hecho de que la prueba testifical tiene valor de indicio, y que sólo puede presentar dos testigos como máximo por punto a probar.

Obviamente, como ya se dijera, las declaraciones juradas hacen plena prueba de lo que ahí se haya declarado, de la misma manera que las Actas presentadas por la Administración Tributaria, por haber sido elaboradas por funcionarios públicos, a no ser que dentro de los descargos del sujeto pasivo o tercero responsable se pueda demostrar precisamente lo contrario.

Dice el Código Tributario que se rechazarán las pruebas que se consideren dilatorias, superfluas o ilegales (se entiende que hayan sido obtenidas en modo ilegal o que demuestren ilegalidades); las que no se hayan presentado dentro del término probatorio de treinta días o que no hayan hecho mención a ellas o constancia de su existencia hasta antes de la Resolución Determinativa, salvo el caso de las obtenidas recientemente, bajo juramento de aquello.

RESOLUCION DETERMINATIVA

Vencido el plazo probatorio, o inclusive antes si es que las partes han renunciado expresamente al mismo antes de su vencimiento (artículo 82 Código Tributario), dentro de un plazo de sesenta días la Administración Tributaria procede a dictar una Resolución Determinativa, que tiene equivalencia a Resolución Administrativa, con todos los efectos que esto acarrea, teniendo carácter meramente declarativo y no constitutivo de la deuda tributaria.

Esta Resolución Determinativa debe contener: *“Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente”*. (Artículo 99 del Código Tributario).

La ausencia de cualquiera de estos requisitos detallados anteriormente, tiene como consecuencia la nulidad de esta Resolución Determinativa.

La fundamentación de hecho y de derecho a que hace mención este artículo, como parte de los requisitos esenciales que debe contener la Resolución Determinativa, tiene su importancia desarrollada desde el punto de vista doctrinario, pues la Administración Tributaria no puede sustraerse a este aspecto tan importante en el momento de determinar la existencia de una deuda tributaria, pues debe basarse en normas positivas y en la evaluación de todos los hechos y medios de prueba que se hayan desarrollado dentro de este procedimiento, pues el no hacerlo causaría indefensión e inseguridad jurídica no sólo al contribuyente (aunque suele ser el más perjudicado) sino también a la propia Administración, pues una Resolución mal elaborada puede dar lugar a impugnaciones de toda índole al adolecer de una exposición de motivos adecuado a la que haya llegado la Administración Tributaria.

Evidentemente, al haber establecido previamente que esta Resolución Determinativa no es constitutiva sino meramente declarativa de la existencia de una deuda tributaria, es que existe la posibilidad para el sujeto pasivo de impugnar esta Resolución. Pero sobre la impugnación tributaria nos ocuparemos más adelante.

DETERMINACION MIXTA

La determinación tributaria mixta es aquella que es realizada por la Administración Tributaria en base a los datos o elementos aportados por el sujeto pasivo o tercero responsable, generalmente dentro de algún proceso de fiscalización.

Puesto en otros términos, y tal como lo expresa el artículo 93 del Código Tributario, la determinación es mixta “cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar”

Esta forma de determinación tiene su importancia, pues al ser efectuada en forma conjunta entre el sujeto pasivo y la Administración, la liquidación a la que se llegue, ese monto alcanzado, tendrá calidad de Resolución Determinativa, pudiendo ser ejecutada en las formas establecidas por el Código Tributario.

MODALIDADES DE DETERMINACION

Antes de pasar a explicar en qué consisten estas modalidades de determinación, es necesario diferenciarlas de lo que hemos visto en las formas de determinación. Las formas de determinación se refieren al sujeto que llevará a cabo esta determinación, trata de cómo se procede al determinar la deuda tributaria, que es lo que acabamos de observar.

En cambio las modalidades de determinación se refieren al establecimiento de la base imponible, la cual servirá para aplicar la alícuota y contar con el monto por tributo a pagar. A continuación pasaremos a analizar estas modalidades de determinación.

SOBRE BASE CIERTA

Dentro de este tipo de modalidad, la Administración cuenta con los datos necesarios y suficientes para llegar a una determinación de la base imponible sin lugar a dudas, ya sea a raíz de algún proceso de verificación, fiscalización o control, o bien porque haya sido el sujeto pasivo o tercero responsable que haya proporcionado todos estos elementos que hayan arrojado una base que no dé lugar a dudas.

SOBRE BASE PRESUNTA

En esta modalidad de determinación, la Administración Tributaria no cuenta con mayores elementos que hagan llegar a una cifra por concepto de base imponible que permita aplicar la alícuota y el consiguiente

monto a pagar, o que directamente no cuente con dato alguno sobre la base imponible.

Empero, como se haya determinado que efectivamente existe una deuda, el problema radica en determinar el cuánto, y como la alícuota simplemente es un porcentaje que se aplica a un monto real y determinado, y no puede llegarse a esa cifra en cuestión, se suelen aplicar otros medios que permitan llegar del modo más aproximado a ese monto de base imponible, tales como promedios, índices, etc.

Esta base se presume como real (de ahí el término “base presunta”) y no admite mayores recursos, salvo los que dentro del periodo de prueba el sujeto pasivo o tercero responsable pueda descargar o demostrar otros, pues no olvidemos que esta determinación surge a raíz de un proceso previo que da lugar a la Vista de Cargo, debiendo proseguir con los demás trámites hasta llegar a una Resolución Determinativa, tal como se ha analizado anteriormente

CAPITULO 13

IMPUGNACION TRIBUTARIA

GENERALIDADES

Tal como se viera en el capítulo anterior, existen actos y decisiones que son emitidas por la Administración Tributaria, las cuales, siendo normas de alcance particular, son de carácter obligatorio para los intervinientes en este tipo de proceso administrativo, siendo la culminación del mismo la Resolución Determinativa.

Sin embargo, debe quedar lo suficientemente claro que estas decisiones bien pueden ser impugnadas, obviamente si es que los recursos correspondientes son presentados dentro de los plazos previstos por la misma norma, haciendo valer derechos para el contribuyente de defensa y de poder reclamar decisiones que a su parecer sean injustas o que simplemente no se hayan ajustado a la verdad de los hechos o circunstancias, que vayan en contra de la norma o del espíritu de la misma, o que no se hayan valorado adecuadamente los descargos presentados por él, etc.

Además de lo anteriormente anotado, existe la posibilidad de que cualquier persona pueda impugnar la creación o aplicación de alguna norma de carácter general (como una Ley, un decreto, resolución, circular, etc.), al considerar que la misma vaya en contra de principios fundamentalmente constitucionales.

Sobre la impugnación tributaria, Jorge Ayala nos dice que “*está constituida por un conjunto de procedimientos administrativos y jurisdiccionales mediante los que el sujeto pasivo o tercero responsable pueden objetar u oponerse al cumplimiento de determinados actos, resoluciones y normas de la Administración Tributaria*”.

Por todos estos motivos, vamos a pasar a continuación a analizar los diferentes mecanismos que tienen los particulares para la impugnación de normas tributarias, tanto de alcance general, como de alcance particular.

IMPUGNACION DE NORMAS TRIBUTARIAS DE ALCANCE GENERAL

La impugnación de normas tributarias administrativas está regulada por el artículo 130 del Código Tributario, en el que se expresa la posibilidad de que personas naturales o jurídicas, asociaciones o entidades representativas puedan presentar una impugnación en contra de estas normas dentro de los veinte días a partir de su publicación ante el Ministerio de Hacienda o los Gobiernos Municipales, según se trate de normas tributarias nacionales (impuestos o temas aduaneros) o municipales (tasas, patentes y los impuestos municipales) en la persona del Alcalde Municipal, por tratarse de la autoridad jerárquica superior.

Si bien no está establecido en el Código, hay que regular lo más pronto posible lo que ocurra con los problemas o efectos que puedan surgir a partir de la creación, modificación o extinción de tributos o normas de carácter departamental dentro del marco de las autonomías departamentales, y por qué no, sobre las autonomías indígenas, originario campesinas, pues si aplicamos estrictamente lo que en este artículo se establece, existiría indefensión para los contribuyentes para el caso de las normas tributarias que se dicten por estas autoridades y que afecten derechos de la población.

Dentro de lo establecido para este procedimiento, una vez presentada esta impugnación, la autoridad que vaya a conocer la impugnación – Ministerio de Hacienda, Gobierno Municipal o Gobierno Departamental, si corresponde – deberá pronunciarse dentro de los cuarenta días, bajo responsabilidad.

Lo que no está lo suficientemente claro en este artículo es el hecho de que se establezca tangencialmente la responsabilidad de que esta autoridad no se pronuncie dentro del plazo señalado y que en caso de proceder de esa manera, se estaría rechazando la impugnación presentada.

El artículo 130 del Código Tributario dice textualmente en su párrafo IV: *“La autoridad que conozca la impugnación deberá pronunciarse*

dentro de los cuarenta (40) días computables a partir de la presentación, BAJO RESPONSABILIDAD (las mayúsculas son nuestras). La falta de pronunciamiento dentro del término equivale a silencio administrativo negativo”.

Como puede apreciarse, existe una contradicción, que raya en lo absurdo, pues si por un lado se está estableciendo responsabilidad para esta autoridad que no se pronuncie dentro de plazo, y por otro se establece que el no pronunciarse equivale a silencio administrativo negativo, no entendemos cuál entonces vendría a ser la responsabilidad para esta autoridad que sería recompensada por su negligencia a tiempo de pronunciarse sobre un tema que, según el caso, puede ser más o menos importante y atentatorio contra los intereses y derechos de la población. Es evidente que el silencio administrativo negativo se entiende como un rechazo a la petición o recurso presentado, y que llega a ser bastante improbable que un funcionario público que no de curso a una petición de esta naturaleza, por más que haya sido por negligencia, olvido o dejadez, pueda ser pasible de responsabilidades administrativas, pues el artículo, amén de ser contradictorio, no expresa tampoco a qué tipo de responsabilidad se refiere.

Sin embargo, en el caso de que esta autoridad sí se pronuncie al respecto, luego de haber supuestamente efectuado un análisis de los antecedentes de hecho y de derecho, haya comprobado que efectivamente existe una vulneración a la norma o a los derechos del recurrente, esta Resolución declarará probada la impugnación, surtiendo efectos no sólo para la persona que haya interpuesto la impugnación objeto de la Resolución, sino para todos los sujetos pasivos y terceros responsables, por tratarse de una norma de alcance general, obviamente desde el momento de su publicación, como toda norma general.

Finalmente hay que puntualizar que la presentación de este tipo de recurso no tiene carácter suspensivo, lo que quiere decir que el hecho de haber presentado esta impugnación no impide la ejecución de esa norma, pues por un lado no hay que olvidar que es una norma de alcance general, y por otro daría curso a que todos se valgan de este recurso para eludir la aplicación de estas normas, y por lo tanto deben cumplirse en

tanto no se haya decidido esta impugnación.

Lo que no está claro, y suponemos que dependerá de cada caso, pues el artículo en cuestión no dice nada al respecto, es que si esta Resolución que declare probada la impugnación tiene o no carácter retroactivo, y si lo tuviera, si habría que tomar en cuenta la fecha de entrada en vigencia de la norma – generalmente la fecha de publicación, si es que esta no ha determinado una fecha posterior – o la fecha de presentación del recurso, o si simplemente regirá para situaciones futuras. Desde nuestro punto de vista, si una norma ha violado otra o ha vulnerado derechos de los sujetos pasivos o terceros responsables, éste no debiera aplicarse desde un principio, como si esa norma nunca se hubiera dictado, en otras palabras, la resolución que declare probada la impugnación, debiera tener carácter retroactivo desde el momento de entrada en vigencia de la norma impugnada.

IMPUGNACIÓN DE ACTOS DE ALCANCE PARTICULAR

Cuando nos referimos a normas de alcance particular, estamos hablando fundamentalmente de los actos emanados por la Administración Tributaria dirigidos a un sujeto pasivo o tercero responsable en particular.

A continuación pasaremos a analizar los diferentes medios de defensa que tiene el sujeto pasivo ante los actos de la Administración Tributaria que afecte sus derechos:

RECURSO DE ALZADA

Según el artículo 143 del Código Tributario, Ley 2492, el recurso de alzada se interpone únicamente ante los siguientes actos definitivos:

- 1) Resoluciones determinativas.
- 2) Resoluciones sancionatorias.
- 3) Resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación,

repetición o devolución de impuestos.

4) Resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.

5) Actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.

Por otro lado, independientemente de los casos anteriormente anotados, la inclusión que la Ley 3092 hace al Título V, sobre el procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante lo que se conocía como Superintendencia Tributaria (hoy Autoridad de Impugnación Tributaria), hace referencia a los ACTOS QUE NO SON IMPUGNABLES, dentro de los cuales están las medidas internas, preparatorias de decisiones administrativas, incluyendo informes y Vistas de Cargo u otras actuaciones administrativas previas, incluidas las Medidas Precautorias que se adoptaren a la Ejecución Tributaria ni contra ninguno de los títulos de ejecución tributaria ni contra los autos que se dicten a consecuencia de las oposiciones previstas en el párrafo II del Artículo 109 del Código Tributario, salvo en los casos en que se deniegue la compensación opuesta por el deudor, como un medio de extinción de la obligación tributaria.

Este recurso debe ser presentado ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional, antes conocida como Superintendencia Tributaria Regional, nombre que hasta el momento no ha sufrido variación alguna en el actual Código Tributario.

De acuerdo a esta norma, este órgano está compuesto de la siguiente forma:

- Una Autoridad de Impugnación General, con sede en la ciudad de La Paz
- Superintendencias Regionales, ubicadas en las ciudades de La Paz, Cochabamba, Santa Cruz y Sucre. Hoy se denominan Autoridades de Impugnación Regional
- En el resto de las capitales de departamento se tienen una Intendencia Regional, donde únicamente se presentan los recursos, pero que éstos no tienen la potestad de resolverlos, remitiendo obrados a las

Superintendencias Regionales para su consideración.

En ese sentido, la Autoridad de Impugnación Regional de La Paz tiene a su cargo los Departamentos de La Paz y Oruro; la Autoridad de Impugnación Regional de Cochabamba las de Cochabamba y Tarija; la de Sucre congrega además al departamento de Potosí; y la Autoridad de Impugnación Regional de Santa Cruz engloba además de ese Departamento, a los de Beni y Pando.

Volviendo al trámite del recurso de alzada, éste debe ser presentado entonces en la Autoridad de Impugnación Regional del departamento respectivo que detenta la jurisdicción correspondiente, ya sea en esta Autoridad directamente, o a través de la Intendencia Regional, según el caso, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables desde el día de la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con el acto que va a ser objeto de la impugnación. Cabe recordar que dentro de los plazos administrativos, en caso de ser plazos de menos de diez días, se los considera como días hábiles, y que cuando éstos exceden los diez días, se toman como días calendarios. Hay que recordar la presentación de este recurso tiene un efecto suspensivo sobre el acto impugnado.

Este recurso debe presentarse por escrito, aunque no necesariamente mediante memorial y/o con la actuación de un profesional Abogado, pues bien puede presentarse mediante carta simple, pero conteniendo los siguientes requisitos, según el artículo 198 del Código Tributario:

- 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 periodo 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.

Una vez presentado el recurso, la Autoridad tiene un plazo de cinco días para admitir u observar el recurso.

En caso de ser observado, se deberá notificar al recurrente para que éste pueda subsanar las observaciones señaladas en un plazo igualmente de cinco (5) días, caso contrario, directamente se rechaza el recurso.

El recurso se rechaza directamente sólo en los casos de haber sido interpuesto fuera del plazo de los veinte (20) días desde su legal notificación, o en el caso de que fuera un acto no impugnabile, como los ya analizado, por ejemplo una Vista de Cargo, y obviamente se rechazará en el caso de no haber subsanado las observaciones previas en el plazo fijado.

Si se han subsanado las observaciones y se ha procedido a admitir el recurso, o si directamente se ha admitido el recurso por no haber existido observación alguna, se notifica a la Administración Tributaria, dependiendo a qué autoridad dictó el acto que se está impugnando, que puede ser el Servicio de Impuestos Nacionales, el Gobierno Municipal o la Aduana Nacional, quien tiene un plazo de quince (15) días para responder al recurso de alzada presentado, ya sea negando o aceptando, total o parcialmente, los argumentos esgrimidos por el recurrente, adjuntando indefectiblemente los antecedentes del acto impugnado.

Con o sin respuesta, se procede a la apertura del término de prueba de veinte (20) días comunes y perentorios, el cual empieza a correr del día siguiente a la última notificación a las partes, salvo que la Administración Tributaria haya aceptado todos los argumentos del recurrente. En este caso, se procede directamente a dictar resolución.

Hay que recordar que dentro de este periodo de prueba las partes tienen las mismas facultades para ofrecer y producir las pruebas que en la etapa de fiscalización, vale decir que se pueden ofrecer todos los medios de prueba legalmente aceptados y reconocidos en Derecho, con la salvedad de la confesión provocada para los funcionarios públicos y aclarando que las declaraciones testificales tiene únicamente valor de indicio.

Concluido el plazo, puede darse la oportunidad a las partes a presentar sus alegatos o conclusiones, hecho lo cual, se procede a dictar Resolución, en un plazo no mayor a los cuarenta (40) días computables desde la clausura del término de prueba., prorrogables sólo por una vez y por el mismo término, tal como lo establece el artículo 210, parágrafo III del Código Tributario.

Esta Resolución deberá contener todos los fundamentos de hecho y de derecho que se hayan podido valorar en este procedimiento, inclusive el contenido de las audiencias si éstas se hubieran llevado a cabo, lugar y fecha, firma de la autoridad que emite dicha Resolución, pudiendo resolver de las siguientes formas:

- a) Revocando total o parcialmente el acto recurrido.
- b) Confirmando el acto recurrido.
- c) Anulando obrados hasta el vicio más antiguo.

RECURSO JERÁRQUICO

Una vez notificadas las partes – sujeto pasivo o tercero responsable

y/o la Administración Tributaria – con la Resolución del Recurso de Alzadas, las mismas tienen un plazo de veinte (20) días para poder presentar el Recurso Jerárquico, en el caso de que no estén satisfechas, que esta Resolución les afecte o la consideren fuera de Derecho por vulnerar o lesionar sus derechos.

Este recurso es presentado ante la misma autoridad que emitió la Resolución del Recurso de Alzada en plazo ya señalado, vale decir ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria o a través de la Autoridad correspondiente a su distrito, cumpliendo necesariamente los mismos requisitos y en la misma forma que el Recurso de Alzada. Por obvio que parezca, es necesario recordar que el Recurso Jerárquico sólo es procedente contra la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada. Una vez presentado, este recurso debe ser admitido, observado o rechazado dentro de los cinco (5) días a partir de la fecha de su presentación mediante auto motivado.

Será rechazado sólo en el caso de que haya sido presentado fuera de los veinte (20) días, haciendo conocer esta decisión a la Autoridad de Impugnación Tributaria General. En caso de ser observado, el recurrente tiene un plazo de cinco (5) días para subsanar la observación.

Cuando el recurso es admitido, se remite el expediente correspondiente a la Autoridad de Impugnación Tributaria General, quien debe dictar el auto de radicatoria en el plazo de cinco (5) días y notificar esta radicatoria a las partes.

Dentro de los siguientes diez (10) días, pueden presentarse únicamente pruebas de reciente obtención, vencido el cual, la Autoridad debe dictar Resolución en un plazo máximo de cuarenta (40) días, prorrogables por una sola vez por el mismo periodo, revocando o confirmando la Resolución impugnada, o anulando obrados hasta el vicio más antiguo.

EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

El proceso contencioso tributario ha ido sufriendo una serie de

modificaciones a partir de la puesta en vigencia de la Ley 2492, Nuevo Código Tributario, que abrogó en su totalidad al anterior Código Tributario, Ley 1340.

Habiendo sido publicada la ley 2492 el 02 de Agosto de 2003, este nuevo Código modificó, entre otras cosas, el procedimiento contencioso tributario que estaba establecido en el anterior Código Tributario.

Sin embargo, algunos miembros de la Cámara de Diputados presentaron un recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad en contra de algunos artículos, por considerar que estaba infringiendo algunos preceptos constitucionales por *“establecer procedimientos jurisdiccionales a desarrollarse ante un órgano administrativo que jamás puede administrar justicia en materia tributaria”* (transcrito de la misma Sentencia Constitucional N° 0009/2004 de 28 de Enero de 2004).

Fue así que, una vez tramitadas las demandas de inconstitucionalidad, se pronunció la Sentencia Constitucional 0009/2004 de 28 de Enero de 2004, confirmada por el Auto Constitucional 0009/2004-ECA de 12 de Febrero de 2004, donde se declara la inconstitucionalidad de varios artículos de la Ley 2492, referidos a los procedimientos, tanto en vía administrativa como en vía judicial.

Uno de los artículos declarados inconstitucionales mediante esta Sentencia Constitucional fue el 147, en el cual se establecía todo lo referido al proceso contencioso administrativo en materia tributaria, por los fundamentos esgrimidos en el recurso y los mismos fundamentos del Tribunal Constitucional.

Dentro de estos fundamentos, se encuentra el hecho de que si bien existe la posibilidad de que la misma Administración pueda revisar sus propios actos, la impugnación por vía judicial requiere necesariamente la participación de una autoridad imparcial, como vía de tutela de los derechos del contribuyente, como el derecho a la contradicción en proceso, *“a ser oído en igualdad de condiciones, para defenderse, alegar, probar e interponer los recursos que la ley procesal prevea”*

(Sentencia Constitucional N° 0009/2004 de 28 de Enero de 2004).

En ese entendido, el procedimiento establecido en la Ley 2492 fue declarado inconstitucional, otorgando el Tribunal Constitucional un plazo de un año al Poder Legislativo para que pueda elaborar un nuevo procedimiento (mediante Sentencia Constitucional N° 76/04 de 16 de Julio de 2004). Sin embargo, esto no ocurrió en la práctica, quedando firme y subsistente lo referido a este tipo de procedimiento lo que señalaba la Ley 1340 en el Título VI “Del procedimiento contencioso tributario”.

PROCEDIMIENTO

En este proceso debe ser presentado ante el Juzgado Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario del distrito correspondiente dentro de los 15 días a partir de la notificación con la Resolución Determinativa o el Acto Administrativo que se vaya a impugnar por esta vía, cumpliendo los siguientes requisitos:

- Nombre del actor y domicilio.
- Entidad demandada.
- Adjuntar copia legalizada del acto que se está impugnando, o señalar el archivo u oficina que se encuentra.
- Adjuntar documentos que demuestren la personería y los poderes correspondientes.
- Los fundamentos de hecho y de derecho sobre los que se base la demanda.
- Si existe una deuda tributaria igual o superior a 15.000 UFV's, se deberá adjuntar el depósito correspondiente al 100% de la deuda más intereses y multas.

Hay que indicar que el primer requisito que se establece en el artículo 228 de la Ley 1340 hace referencia al uso de papel sellado y los timbres de Ley, los cuales fueron suprimidos en todo el sistema judicial del país.

Admitida la demanda, la entidad demandada debe contestarla en el

plazo fatal de quince (15) días a partir de su legal citación, plazo que se cuenta de momento a momento, o sea de hora a hora.

La entidad demandada puede presentar excepciones dilatorias y excepciones perentorias. Las excepciones dilatorias admitidas son:

- Falta de personalidad en el demandado, demandante o apoderado;
- Incompetencia del Juez
- Oscuridad o contradicción en la demanda.

Las excepciones perentorias son las siguientes:

- Demanda presentada fuera de los quince días;
- Cosa Juzgada;
- Haberse expedido nota de crédito o reconocimiento de crédito de la obligación;
- Haber presentado recurso administrativo.

Contestada la demanda, se abre un plazo probatorio de treinta (30) días comunes computables desde la última notificación, donde las partes pueden utilizar todos los medios legales de prueba, con excepción de la confesión provocada a las autoridades, y con el hecho de que la declaración testifical sólo sirve de indicio al Juez.

Transcurrido el periodo de prueba, sin necesidad de alegatos, el Juez procede a dictar sentencia dentro de los diez (10) días siguientes, con lo que concluye la primera instancia. Las siguientes instancias no sufren mayores modificaciones a lo que establece el Código de Procedimiento Civil, pues se presenta la apelación en los diez (10) días desde la notificación con la sentencia ante el mismo Juez que dictó la sentencia de primera instancia, sujetándose a dicho procedimiento, lo mismo que el recurso de casación.

LA LEY 212

Conviene hacer un breve análisis al último requisito para la presentación

de la demanda, que si bien no se encuentra establecido en el artículo 228 de la Ley 1340, vale decir el pago del 100% de la deuda más intereses y multas como requisito para presentar la demanda, ha sido introducido por la Ley 212, en su artículo 10, donde se aclara que si en Sentencia ejecutoriada se le dá la razón al demandante, se le devuelve el monto pagado.

Esta controversial disposición se la ha considerado inconstitucional, por los siguientes fundamentos:

- a) Se presume culpabilidad y no así la inocencia, pues se obliga al demandante a efectuar el pago previo;
- b) No hay igualdad jurídica entre las partes, pues este requisito no tiene parangón cuando es la Administración Tributaria la que presente la demanda;
- c) Vulnera el pacto de San José, el cual prohíbe el pago del tributo supuestamente omitido como requisito para presentar una demanda en contra de la Administración Tributaria;
- d) No hay libre acceso a la justicia, un aspecto consagrado en la misma Constitución Política del Estado, pues ante la eventualidad de iniciar una demanda y tener que pagar para iniciarla, sería muy común que éstas no se inicien y que el contribuyente prefiera pagar;
- e) Está en contra del principio de gratuidad, pues hay que aclarar que se trata de un derecho discutido, y que si la misma Ley del Organo Judicial ha eliminado el requisito del pago de timbres y del cuatro por mil para el planteamiento de las demandas ordinarias, llega a ser incongruente que se obligue al demandante que va a discutir un cobro dudoso que tenga que pagarlo para iniciar su demanda.

CAPITULO 14

FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

NOCION DE EXTINCIÓN

De manera general, extinguir quiere decir poner fin a alguna situación o relación, y aplicado este concepto a las obligaciones, son las diferentes formas o mecanismos mediante las cuales las obligaciones dejan de ser exigibles, por lo que se pone fin a la relación obligacional entre el sujeto pasivo y sujeto activo.

Recordemos que toda norma jurídica está compuesta por una hipótesis y una consecuencia, vale decir un supuesto establecido en forma hipotética (por ejemplo, “el que matare”), que a su cumplimiento dará lugar a la consecuencia pre establecida (siguiendo con el ejemplo, “deberá cumplir con una pena privativa de libertad de diez años”).

De esta manera, hecho jurídico supone el cumplimiento fáctico en la realidad de lo establecido en la hipótesis, dando lugar por consiguiente – de manera normal, si se quiere – al cumplimiento de la consecuencia. De esta manera se genera una relación jurídica, un vínculo de carácter obligacional, entre un sujeto activo, quien tiene el derecho subjetivo para exigir su satisfacción, y un sujeto pasivo quien tiene el deber jurídico de satisfacer el derecho al sujeto activo.

En forma normal o natural, la satisfacción de las obligación emergente de esta relación jurídica se cumple con el pago de la misma, vale decir con el cumplimiento cabal de esta obligación.

En materia tributaria, puede afirmarse que, como se ha visto en el capítulo noveno, al referirnos a la estructura del tributo, la hipótesis está dada por el hecho imponible, que el hecho jurídico viene a ser el hecho generador (el cumplimiento fáctico de lo que el hecho imponible establece), generando una obligación de dar (un determinado monto de dinero) por parte del sujeto pasivo (contribuyente) al sujeto activo (el Estado en cualquiera de sus expresiones, cumpliendo de esta manera la consecuencia de lo que se estableció en la hipótesis normativa.

Sin embargo, como veremos más adelante, no siempre se da la

consecuencia de la hipótesis normativa, lo cual no necesariamente implica un incumplimiento de la obligación tributaria (y de las obligaciones en general), puesto que la Ley otorga mecanismos para que estas puedan ser extinguidas. Existen por lo tanto nuevas hipótesis (normas secundarias) que de darse, generan asimismo nuevas consecuencias para que se de término a la relación jurídico tributaria, y por ende, a la obligación tributaria entre el Estado y el contribuyente.

Las formas de extinción de la obligación tributaria están comprendidas en la sección VII de la Ley 2492, siendo las siguientes:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Condonación
- e) Prescripción
- f) Otras formas de extinción de las obligaciones tributarias aduaneras

Pasemos pues a exponer estos diferentes mecanismos de extinción de las obligaciones tributarias.

PAGO

Dice el profesor Héctor Villegas que el pago es *“el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del Estado”*, de donde se desprende que, siendo el pago es el cumplimiento normal de toda obligación, y siendo la obligación tributaria una obligación de dar una suma de dinero, como se dijera líneas más arriba, esto se lo realiza dando el monto de dinero previamente calculado – suma líquida y exigible – en la forma y en los plazos que la Ley lo haya establecido.

Hay que recordar empero, que cuando hablamos del pago como una forma de extinción de una determinada obligación, este pago debe entenderse siempre como el cumplimiento a cabalidad de aquello que

es debido, sea una obligación de dar, hacer o no hacer, éstas serán pagadas dando aquello que se debe, haciendo o absteniéndose de hacer algo, dependiendo del tipo de obligación de que se tratare en cada caso. Siendo pues en Bolivia una obligación en dinero, el pago implica necesariamente el hecho de entregar esa suma debida, tal como lo expresa el artículo 51 del Código Tributario.

Así lo expresa más claramente Jorge Ayala, al decir que “el pago consiste en una acción de dar una suma de dinero por concepto de tributo, por tanto es una prestación pecuniaria obligatoria”.

Ampliando un poco más el concepto, el Dr. García Canseco expresa que *“el pago de la obligación tributaria constituye la principal y más clara de las formas de extinción de dicha obligación, siempre que se realice en los plazos, términos, condiciones y montos establecidos por la Ley tributaria y disposiciones reglamentarias”*.

En ese sentido, al referirse García Canseco a plazos términos, condiciones y montos establecidos, podemos colegir que este pago va a depender del tipo de tributo del que estemos hablando. En el capítulo séptimo, referente al tratamiento de los tributos en el tiempo, habíamos visto, por ejemplo, la forma de determinación y pago de los tributos de determinación instantánea, los de determinación mensual y anual, recordando que el pago de estos tributos deberá hacerse en los plazos establecidos para cada tipo de tributo.

Por ejemplo, hablando del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, dependerá del rubro al que se dedique cada empresa para saber en qué momento debe realizar el cierre de balances anuales, y de esta forma podremos saber hasta qué momento deberá realizar el pago del impuesto en cuestión; sobre el IVA, dependerá del número en el que termine el NIT para poder saber hasta qué día del mes siguiente se deberá efectuar el pago de este impuesto. Habrá que considerar de la misma manera las posibles prórrogas que se dictaminen por parte de la Administración Tributaria.

Lo mismo ocurrirá con las diferentes condiciones especiales de cada

tributo, y para ésto nos tendremos que remitir a la Ley 843 y demás disposiciones que regulen cada tributo en forma especial, tal como lo establece el artículo 53 del Código Tributario, el cual dice que el pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que establecen las diferentes normas que se dicten al respecto. La mayoría de los pagos se los efectúa a través de las diferentes instituciones financieras habilitadas para recibir el dinero de los contribuyentes. Actualmente, se han habilitados diferentes mecanismos de determinación tributaria por medio virtual, simplemente como un ejemplo más de las formas y requisitos que la Administración Tributaria puede imponer, para facilitar el pago de los diferentes tributos

Por último, dentro de las condiciones para realizar el pago de tributos, la Administración Tributaria puede también “*conceder facilidades de pago a solicitud expresa del contribuyente, en cualquier momento, inclusive estando iniciada la ejecución tributaria*” (artículo 55 de la Ley 2492). Estas facilidades de pago tienen por objeto recaudar el tributo establecido sin que exista una carga demasiado onerosa o dificultosa para el mismo contribuyente, como su nombre lo dice, facilitando el pago del tributo.

COMPENSACIÓN

En general, compensar una obligación con otra, como una forma de extinguirlas, significa simplemente hacer una confrontación entre activos y pasivos, o débitos y créditos. Desde el punto de vista tributario, se refiere a la confrontación entre créditos fiscales a favor del contribuyente y débitos fiscales a favor de la Administración Tributaria.

En el campo del Derecho Civil, se pueden compensar cualquier tipo de obligaciones. Simplemente se refiere, como dice Villegas, al hecho de que dos personas reúnan la calidad recíproca de deudor y acreedor.

Sin embargo, siendo los sujetos intervinientes dentro de esta relación el contribuyente, que puede ser cualquier persona, por un lado, y el Estado, por el otro, las obligaciones tributarias tienen un tratamiento

especial para que puedan ser extinguidas, pues no pueden compensarse cualquier tipo de crédito que una determinada persona tenga con el Estado con los tributos debidos. Precisamente sobre este punto, varios tratadistas se oponen a la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria, pues consideran que se tratan de obligaciones de diferente naturaleza.

Al respecto, el Dr. García Canseco aclara el concepto de compensación, al decir que *“cuando un mismo contribuyente es deudor y acreedor de tributos, puede compensar sus deudas y sus obligaciones tributarias. Esta compensación puede ser por los mismos tributos o impuestos o por diferentes tributos o impuestos, según establezca la legislación de cada país”*.

Nuestra legislación, al referirse a la compensación, en su artículo 56, dice: *“La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por las que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código”*.

De una lectura de este artículo, evidentemente procede la compensación en los casos de pagos indebidos o en exceso, en donde el contribuyente está en la situación de acreedor por estos pagos realizados y en los que correspondería que el fisco se encuentra en la obligación de devolver lo indebidamente pagado. Sin embargo, el procedimiento es bastante tortuoso, pues acá se aplica el principio *“solve et repete”* que quiere decir literalmente “paga y repite” obligando al contribuyente a que, ante una solicitud de una compensación, deba pagar primero el tributo que pretende compensar con otro, para que recién pueda efectivizarse la devolución. No sólo eso, sino que la Administración Tributaria procede a efectuar una fiscalización al contribuyente para evidenciar que no existan otros tributos pendientes en los que pueda aplicar a cuenta lo indebidamente pagado. Una vez finalizado este procedimiento, la Administración Tributaria entrega certificados de crédito fiscal (CEDEIMS) para que posteriormente pueda compensar tributos futuros.

En la practica, se compensan créditos fiscales producto de compras efectuadas en el Impuesto al Valor Agregado IVA. En este caso, las compras realizadas dentro del rubro del contribuyente constituyen crédito fiscal a favor del mismo, y a momento de liquidar el monto a pagar, se descuenta este crédito fiscal, pudiendo extinguirse la obligación en forma parcial o total, e incluso quedar saldo a favor del contribuyente, que bien puede compensarse el mes siguiente. y así sucesivamente.

Otra forma de compensación es la que opera con el IT mensual y el IUE anual. El monto pagado por IUE puede compensarse con el IT de los meses siguientes hasta agotar el monto pagado o hasta que se proceda a pagar el siguiente IUE, donde en caso de existir todavía saldo a favor del contribuyente que no se haya compensado, éste queda consolidado a favor del fisco.

CONFUSION

Es importante recordar el concepto que se tiene de la confusión como un medio de extinción de obligaciones en general. Según el Código Civil Boliviano, en su artículo 376, opera la confusión “cuando en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor”, hablando de una misma obligación.

A diferencia de la compensación, en esta forma de extinción, estamos hablando de una sola obligación, en la que por circunstancias especiales, el acreedor de esa obligación se ha convertido en deudor de la misma. Como una persona no puede deberse ni pagarse a sí misma, la obligación automáticamente se extingue.

Generalmente esta figura suele darse en los casos de herencia, donde previamente se da la existencia de una deuda entre el futuro heredero y el de cujus. Al morir éste, las deudas que tenía son traspasadas a los herederos, incluyendo las que puedan haber existido con éstos. Habiéndose colocado el heredero, que era acreedor del de cujus, como deudor responsable de la obligación, ésta se extingue por confusión

Sin embargo, esta figura debe tener un tratamiento muy especial en materia tributaria. De la misma forma que en la compensación, sólo podríamos hablar de confusión de deudas tributarias. Es claro entonces que el Estado es el único sujeto activo (acreedor) de obligaciones tributarias. Por ende, para que pueda operar esta figura dentro de una obligación tributaria, por alguna circunstancia el Estado tendría que colocarse también en la posición de deudor de esta obligación.

Al respecto, Héctor Villegas dice: *“Se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor. Esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; por ejemplo, en el caso de que el Estado recibe una herencia, en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, es evidente que estas deudas se extinguen por confusión”*. Como vemos, este concepto, en su primera parte, excluyendo la observación posterior, concuerda plenamente con lo establecido por el artículo 57 del Código Tributario en forma casi textual.

Sin embargo, tal como lo señala el mismo profesor Villegas, las obligaciones tributarias dentro de la transmisión de bienes, por ejemplo, no siguen a la cosa, sino que se mantiene la obligación para el sujeto pasivo original, o por lo menos esa debiera ser la manera normal de tratamiento para estas obligaciones. Por ejemplo, cuando una persona transfiere una casa que tiene deudas tributarias por concepto del Impuesto a la Propiedad de gestiones pasadas, el vendedor mantiene su obligación de pagar esas deudas tributarias.

Por otro lado, dentro de la estructura de los tributos en general, hemos visto que, por lo menos en la gran mayoría de los tributos existen exenciones a los mismos, en donde en prácticamente todos, el Estado se encuentra exento de las obligaciones tributarias. En estos casos, no es correcto hablar de extinción de la obligación tributaria, sino de exención, pues, como hemos visto anteriormente, cuando existe un caso de exención, la obligación tributaria ni siquiera nace, por lo que mal podríamos hablar de extinción de una obligación que nunca ha nacido.

Empero, la figura de la confusión queda establecido en nuestro Código Tributario – artículo 57 – como una forma de extinción de la obligación tributaria, para los casos en los que no proceda o no se contemple la exención dentro de la estructura del tributo creado.

CONDONACION O REMISIÓN

En general, al hablar de condonación como una manera de extinguir obligaciones, nos referimos a una renuncia que hace el sujeto activo de su derecho a favor del sujeto pasivo, liberándolo de su obligación. Obviamente dentro de las obligaciones tributarias, será el Estado, siempre sujeto activo de este tipo de obligaciones, será quien proceda a esta renuncia, pero de una manera especial.

Al respecto, pasaremos a dar algunos conceptos sobre la condonación:

- *“Con respecto a la extinción de la obligación tributaria por condonación, ésta sólo se puede dar en virtud de una Ley dictada con alcance general”* (Alba).

- *“Consiste en el perdón parcial o total de la obligación o en su caso de la deuda tributaria mediante una ley expresa de carácter general”* (Ayala).

- *“La Condonación o Remisión es la extinción de la obligación tributaria o de su fiscalización o cualquier otra modalidad de obligación, por la promulgación de una ley expresa. Esta ley debe tener aplicación general y señalar concreta y expresamente los alcances de esta condonación que puede además de la obligación tributaria principal, incluir multas e intereses”* (García Canseco).

Como podemos ver, de un análisis a estos conceptos, es necesaria la promulgación de una Ley expresa para que pueda proceder la condonación, extinguiendo la obligación tributaria principal en su totalidad o en forma parcial, multas, intereses y otros, señalando con precisión los alcances de esta condonación.

Así lo establece el artículo 58 de la Ley 2492, cuando dice que “*la deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, sólo en virtud de una Ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen*”.

Ahora bien, es necesario acá realizar un paréntesis en de la realidad boliviana. En primer lugar, hay que puntualizar que, dentro de las autonomías departamentales y municipales, bien puede extinguirse una obligación tributaria con normas departamentales y municipales, pues en estos niveles de gobierno se dictan normas de carácter general, leyes, que, estando dentro de sus competencias, pueden ir destinadas de la misma manera, a condonar obligaciones tributarias y otros conceptos emergentes de éstas.

Independientemente de lo anteriormente anotado, siendo normas de carácter general, será muy difícil, aunque no imposible, que por esta vía se extingan obligaciones tributarias particulares o individuales, pues este mecanismo está dirigido a perdonar deudas tributarias de diversos sectores afectados con las mismas.

Pero por otro lado, existe un fuerte corriente que se opone a que la obligaciones tributarias puedan extinguirse por esta vía. No sólo eso, sino que existen países que no sólo no contemplan esta forma de extinción de obligaciones tributarias, sino que directamente sus legislaciones lo prohíben.

Estas corrientes contrarias a la condonación expresan que no es correcto aplicar esta modalidad, pues representa un premio al mal contribuyente; los mismos suelen relajarse sin cumplir sus obligaciones, esperando un nuevo “perdonazo”; se genera un malestar en la población que efectivamente cumple y paga sus impuestos; se produce un desequilibrio económico dentro del presupuesto, pues se deja de percibir tributos calculados, pudiendo llegar en algunos casos a un déficit fiscal.

Es por eso que los gobiernos deben sopesar las ventajas y sacrificios, analizar profundamente la coyuntura nacional, antes de proceder a promulgar una Ley que condone deudas tributarias.

NOVACION

La novación es la forma de extinción de una obligación con el reemplazo por otra. Por ejemplo, una persona tiene la obligación de entregar un automóvil a otra. A cambio de esto, se compromete a pintar la casa de su acreedor. Con el nacimiento de esta nueva obligación, la primera (la de entregar el automóvil) queda extinguida.

Actualmente esta forma de extinción de la obligación tributaria no está contemplada dentro de la lista establecida en el Código Tributario, pero queda la posibilidad de que sea implementada en el futuro por ser una forma de extinción de las obligaciones en general, aunque es difícil imaginar una manera en la que podría ser aplicada en un caso determinada.

Al respecto, Villegas pone el ejemplo que ocurre en Argentina, donde en caso de existir deudas tributarias no pagadas dentro del plazo establecido, las mismas pueden quedar extinguidas con el sometimiento del sujeto pasivo a un régimen de “regularización patrimonial”, régimen que se aplica mediante la aplicación de leyes que se dictan periódicamente. En este procedimiento, el sujeto pasivo, deudor de la obligación tributaria primigenia, declara sus gravámenes omitidos, aplicándosele una alícuota reducida, extinguiendo de esta manera la anterior obligación con el surgimiento de esta nueva liquidación, que representa una nueva obligación tributaria.

PRESCRIPCION

Existen dos tipos de prescripción: la adquisitiva, que se refiere a la manera de adquirir derechos por el transcurso del tiempo; y la extintiva, que es precisamente la que nos interesa, que es la manera de extinguir obligaciones por el transcurso del tiempo y por la inacción del sujeto activo en ese tiempo.

La prescripción en materia tributaria en nuestro país ha sido tratada de

manera diferente en los últimos años, con modificaciones en cuanto al tiempo de prescripción, a la manera de cómputo del mismo, e incluso se ha llegado a decir que estas obligaciones son imprescriptibles.

Sobre esto último, el artículo 324 de la Nueva Constitución Política del Estado Boliviano, promulgada en Febrero del año 2009, establece lo siguiente: “*No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado*”. Como puede verse, la ambigüedad de esta norma ha dado lugar a una serie de interpretaciones de toda índole, llegando al ámbito tributario, pues se piensa que aplicando la letra muerta de este artículo daría lugar a que, estando las deudas tributarias comprendidas entre las que detalla el artículo en cuestión, estas no podrían prescribir nunca. Esta interpretación ha sido aplicada durante mucho tiempo por la misma Administración Tributaria, el Servicio de Impuestos Nacionales, donde se rechazaban bajo estos argumentos todas las solicitudes de prescripción de impuestos.

De estas solicitudes, muchas quedaban ahí, obligando al sujeto pasivo a cumplir con la obligación tributaria que supuestamente había prescrito. Sin embargo, no todas se conformaron con esta decisión por parte de la Administración Tributaria, impugnando las mismas ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, instancia en la cual se revertían las resoluciones impugnadas, dando lugar a la prescripción con el argumento de que lo prescribe es la acción, tal como lo expresa el artículo 59 del Código Tributario, y no así la obligación. Esto último pareciera que se ha aplicado para dejar de lado la interpretación del artículo constitucional.

Independientemente de lo anotado, lo que no deja de ser interesante, al verificar que no existe muchas veces acuerdo sobre la interpretación de las normas por dos instancias que supuestamente conocen sobre la materia (porque hay que dejar claro que no fueron pocas las Resoluciones que rechazaban solicitudes de prescripción que fueran dejadas sin efecto por la Autoridad de Impugnación Tributaria), es necesario hacer un análisis propio sobre lo que ocurre en nuestro país sobre este tema y la doctrina existente al respecto.

Por un lado de una lectura somera del artículo 324 de la Nueva

Constitución Política del Estado, daría a entender que cualquier deuda con el Estado es imprescriptible. Sin embargo hay que entender en primer lugar qué es lo que se entiende por “*daño económico causado al Estado*”.

El mismo artículo 113 de la Nueva Constitución Política del Estado establece que los delitos que cometan funcionarios públicos que causen daño económico al Estado son imprescriptibles. La doctrina en general considera que únicamente quien puede ocasionar daño económico al Estado son los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, por lo que mal un contribuyente común podría ocasionar daño económico al Estado al no cumplir una determinada deuda tributaria, pues consideramos que carece de legitimación pasiva.

Aparte de esto, la Ley 154, de Clasificación de Impuestos, Ley que será plenamente aplicada cuando las autonomías departamentales y municipales estén en pleno funcionamiento, en su artículo 3º, parágrafo II establece que “*los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles*”, lo que daría a entender que se está aplicando lo establecido en la Constitución Política del Estado.

Sin embargo, una Ley posterior, la 291, que modifica el presupuesto general de la Nación, dentro de las disposiciones adicionales, realiza una modificación a los periodos de prescripción, incrementando los mismos desde los cuatro años para impuestos de que prescriban el 2012, hasta los diez años a partir de la gestión 2018. Llega a ser incongruente que primero se establezca la imprescriptibilidad de los impuestos y que posteriormente se modifiquen aspectos como el plazo de prescripción, el cómputo, la interrupción y suspensión de la misma.

Una fuerte corriente de la doctrina establece a la prescripción como un mecanismo de extinción de la obligación tributaria, y dentro de nuestro mismo Código Tributario se encuentra contemplado dentro de la Sección VII, “*Formas de extinción de la obligación tributaria*”. Los fundamentos para la prescripción de la obligación tributaria son los siguientes:

a) Le otorga seguridad jurídica al sujeto pasivo, pues es jurídicamente impensable que el sujeto pasivo se encuentre perennemente en una situación de sometimiento al acreedor

b) Es una sanción al sujeto activo negligente, pues aunque sea el Estado el acreedor de los tributos, se considera que teniendo el derecho subjetivo y la facultad de ejercitarlo, no lo hizo oportunamente, dando su conformidad tácitamente a las acciones que haya o no realizado su deudor.

c) De manera práctica, siendo los tributos de determinación constante, llegaría a ser demasiado oneroso y dificultoso para el contribuyente conservar indefinidamente documentación que respalde su defensa en caso de exigírsele tributos de muchos años de data.

Ahora bien, tal como lo anotáramos anteriormente, el Código Tributario habla de la prescripción de la acción, lo que no estaría en contradicción con lo establecido en la Constitución Política del Estado, en caso de que se quiera tomar a la deuda tributaria comprendida dentro del alcance del artículo 324, ni tampoco de la Ley 154 que establece que los impuestos son imprescriptibles, pues, nuevamente, lo que estaría prescribiendo es la acción, vale decir la facultad que tiene el sujeto activo de hacer cumplir, con los mecanismos que procedimentalmente se le otorga, el deber o la obligación que tiene el sujeto pasivo para con aquél. Entonces se toma como un mecanismo de defensa del sujeto pasivo en caso de que se accione en su contra, aseverando que el demandante o sujeto activo ya no tiene la facultad de solicitar el cumplimiento de la obligación, por haber transcurrido el tiempo y no haber hecho nada durante ese plazo para ejercitar su derecho.

Es obvio entonces que no teniendo la facultad de accionar en contra del sujeto pasivo, el derecho se desvanece junto con la acción. Sin embargo, como el derecho no es el que prescribe, no podría solicitarse la repetición de lo indebidamente pagado, en caso de que así se haya obrado, pues al haber pagado, no fue por acción del sujeto activo sino por iniciativa del sujeto pasivo, el cual no podría alegar pago de lo indebido, pues al no haber prescrito la obligación, la obligación sí era

debida. Tal vez sea el único caso de utilidad de imprescriptibilidad de los tributos frente a la prescripción de la acción.

CÓMPUTO

Dicho lo anterior, pasaremos ahora a observar de qué manera se efectúa el cómputo de plazos para la prescripción.

Dice el artículo 59 del Código Tributario: *“Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:*

- 1. Controlar; investigar; verificar; comprobar y fiscalizar tributos.*
- 2. Determinar la deuda tributaria.*
- 3. Imponer sanciones administrativas.*
- 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria”.*

Sin embargo, como se dijera anteriormente, la Ley 291 de Modificaciones al Presupuesto General de la Nación para el año 2013, en sus disposiciones finales, realiza modificaciones al Código Tributario sobre estos puntos, estableciendo el plazo de prescripción de la siguiente manera:

“Las acciones de la Administración Tributaria Prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018 para:

- 1. Controlar; investigar; verificar; comprobar y fiscalizar tributos.*
- 2. Determinar la deuda tributaria.*
- 3. Imponer sanciones administrativas.*

El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente parágrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en tres (3) años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o

se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde”.

Hay que hacer notar que se ha eliminado la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para ejercer la facultad de ejecución tributaria, indicando más adelante que esta facultad es directamente imprescriptible.

El Código Tributario en su artículo 60, establecía que el cómputo iniciará el primero de enero del año siguiente al del vencimiento, contando desde este día los cuatro años que en este mismo cuerpo legal señala. Vale decir que si un determinado impuesto debía pagarse hasta el 15 de Abril de 2002, el cómputo debía iniciarse el 1º de Enero del 2003, pudiendo ejercer su derecho de cobro hasta el 31 de Diciembre de 2006, prescribiendo entonces el 1º de Enero de 2007.

Sin embargo, la misma Ley 291 modifica esto, al indicar que el cómputo iniciará el primer día del mes siguiente en que se produjo el vencimiento del pago de la obligación tributaria o se haya producido la contravención tributaria.

Una última observación a esta controversial Ley 291. Como ya dijéramos antes, al analizar los principios presupuestarios, el principio de exclusividad del presupuesto establece que la Ley del Presupuesto General de la Nación sólo se debe dedicar a efectuar asignación de recursos, estando prohibida de realizar modificaciones a otras normas, por ejemplo tributarias, modificando alícuotas o creando impuestos. En ese sentido, de manera extensiva, lo propio puede aplicarse a una Ley que modifica un presupuesto general, y creemos que tampoco es de su competencia modificar los aspectos analizados anteriormente sobre la prescripción de tributos.

INTERRUPCION

Según el artículo 61 del Código Tributario, dos son las causales para que la prescripción se interrumpa:

- a) La notificación al sujeto pasivo con una Resolución Determinativa, y
- b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

La interrupción de la prescripción implica necesariamente que el plazo deja de correr hasta ese momento, para volver a computarse. Dicho en otras palabras, el plazo que estaba corriendo para la prescripción deja de tener efecto, tomando para el nuevo cómputo la fecha de interrupción, y vuelve a empezar a partir del primer día hábil del mes siguiente en que se produjera la prescripción.

SUSPENSIÓN

A diferencia de la interrupción, en la suspensión el plazo no vuelve a comenzar de cero, sino que simplemente se suspende mientras dure aquella actuación que diera lugar a la suspensión, que según el artículo 62 de la Ley 2492, esta suspensión se da por las siguientes causales:

- a) Notificación con inicio de fiscalización. En este caso esta suspensión no puede durar más de seis meses, por más que el periodo de fiscalización se extienda por más tiempo.
- b) La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. En este caso la suspensión durará desde el momento de presentación del recursos o demanda hasta la recepción formal del expediente por parte de la Administración Tributaria para la ejecución del fallo.

Transcurrido ese plazo, el plazo continúa su curso, hasta concluir lo que le faltaba hasta su término final, descontando simplemente el plazo suspendido.

Nos parece importante transcribir además el artículo 154 del Código

Tributario con las modificaciones realizadas por la Ley 154 en los parágrafos III. y IV., Ley que ya fuera tratada anteriormente, que trata sobre la prescripción, interrupción y suspensión dentro del tratamiento de los ilícitos tributarios.

“Artículo 154.- (Prescripción, Interrupción y Suspensión):

I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo.

II. La acción penal para sancionar delitos tributarios prescribe conforme a normas del Código de Procedimiento Penal.

III. La prescripción de la acción para sancionar delitos tributarios se suspenderá durante la fase de determinación y prejudicialidad tributaria.

IV. La acción administrativa para ejecutar sanciones prescribe a los cinco (5) años”.

OTRAS FORMAS DE EXTINCION

Aparte de las anteriores formas de extinción de la obligación tributaria, que están establecidas en el Código Tributario, la misma norma contempla otras que, en su mayoría, se refieren a deudas tributarias de carácter aduanero. Son las siguientes:

a) Imposibilidad de cumplimiento.

Este caso está contemplado en países en los que se permite el pago del tributo en especie, y éste se pierde, obviamente sin culpa del sujeto pasivo. De la misma manera que funciona en obligaciones civiles, al existir una imposibilidad sobreviniente no imputable al deudor, la obligación se extingue.

Como esta figura, la del pago en especie, no está contenida en el Código Tributario, no se la considera siquiera. Pero al ser una forma de extinción de obligaciones en general, nada impide que en el futuro, en caso de

existir la forma de pago en especie, bien podría ser aplicada.

Las siguientes son formas de extinción de la obligación tributaria aduanera, las cuales están contempladas en el artículo 63 del Código Tributario:

b) Desistimiento de la declaración de mercancías de importación, dentro de los tres (3) días de aceptada la declaración. En este caso la declaración de mercancías deberá ser presentada a la Administración Tributaria Aduanera en forma escrita, antes de realizar el pago de los tributos aduaneros correspondientes. Sólo cuando la Administración Tributaria Aduanera admite dicho documento, la mercancía queda desvinculada de la obligación tributaria aduanera.

c) Abandono expreso o de hecho de las mercancías. Pese a que dentro del artículo en cuestión no se establece un plazo para considerar este acto como abandono, suele tomarse en cuenta el plazo de seis meses. En caso de no retirar la mercadería, ésta es rematada. En este caso, también queda extinguida la obligación tributaria aduanera, pero sólo respecto al importador original, pero la persona que se adjudique estos bienes rematados deberá cumplir con la deuda tributaria, por lo que podría decirse que se trata de una subrogación forzosa del sujeto pasivo.

d) Destrucción total o parcial de las mercancías, obviamente por caso fortuito o de fuerza mayor. De todas formas hay que declarar tal extremo a la Administración Tributaria Aduanera. En caso de destrucción parcial, queda firme y subsistente la deuda para la mercancía que no ha sido afectada.

CAPITULO 15

EL ILICITO TRIBUTARIO

NOCION

La naturaleza y especialidad del Derecho Tributario ha hecho que existan ilícitos que merezcan un tratamiento específico por la misma naturaleza de los mismos. Se ha visto anteriormente que el Derecho Penal Tributario, rama del Derecho Tributario encargada de regular a los ilícitos tributarios, se ve inmersa entre el Derecho Tributario en sí, el Derecho Administrativo y el Derecho Penal, precisamente por el tratamiento especial que merecen estas acciones.

Sobre el concepto que se puede dar al respecto, el Dr. Oscar García Canseco nos dice que *“de modo sencillo y de fácil comprensión podemos señalar que constituye ilícito tributario cualquier infracción o transgresión de la ley tributaria, que es castigada con una pena o con una sanción”*.

El artículo 148 de Código Tributario define a los ilícitos tributarios en los siguientes términos: “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias”, de donde podemos verificar que un ilícito puede cometerse por una acción, al hacer algo que la norma tributaria prohíbe hacer (por ejemplo el contrabando); o por una omisión, cuando la norma tributaria obliga a hacer algo y el sujeto pasivo no lo hace (por ejemplo la omisión de pago).

A continuación veremos los principios bajo los que se rigen los ilícitos tributarios.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

AdiferenciadelprincipiodelegalidadaplicablealDerechoPresupuestario y al Derecho Tributario, en este caso se refiere más al principio que se aplica al Derecho Penal, pues el mismo establece *“nullum pena sine lege et sine iudicio”*, el cual quiere decir que no puede haber pena sin

una ley previa que tipifique la conducta como tal, tipificación concreta, clara y precisa; y sin un juicio previo, en aplicación del debido proceso, del juicio justo, el procedimiento adecuado, dándole la oportunidad al acusado de poder defenderse o utilizar los mecanismos de defensa que le ley le otorgue.

IRRETROACTIVIDAD

Las normas tributarias, como el resto de las normas, sólo rigen para lo venidero o futuro y no pueden aplicarse en forma retroactiva, tal como se lo explicara al referirnos al tema de la aplicación de la Ley tributaria en el tiempo.

Empero, las mismas normas constitucionales establecen ciertas excepciones para este principio, como por ejemplo las normas laborales, siempre y cuando beneficien al trabajador; y en materia penal, cuando beneficien al reo.

Sobre esto último, siendo para los ilícitos tributarios, por analogía, aplicables las normas del Derecho Penal, la excepción antes descrita bien puede aplicarse para los casos de ilícitos tributarios.

Así se entiende al leer e interpretar el artículo 150 de la Ley 2492, el cual está redactado en los siguientes términos: *“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”*.

La interpretación de este artículo ha dado lugar a algunos recursos de los cuales los contribuyentes querían beneficiarse, por ejemplo, cuando se estableció en su momento periodos de prescripción más breves, reduciendo el mismo de cinco años en el anterior Código Tributario, a 4 años, vigente en el actual Código Tributario. Sin embargo, la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 dejó bien clara la figura, pues estando este artículo comprendido dentro del Título IV, Ilícitos Tributarios, esta

norma sólo puede ser aplicada para ilícitos tributarios, respetando la norma constitucional, lo que quiere decir que en materia tributaria sólo es retroactiva una determinada norma cuando beneficia al contribuyente o tercero responsable, únicamente en caso de estar frente a un ilícito tributario.

CULPABILIDAD

El principio de culpabilidad establece que, en materia de ilícitos tributarios, es imprescindible la existencia de la intención, o por lo menos de esa impericia, negligencia o desconocimiento de la norma de la que hablan los autores, para que exista responsabilidad, excluyendo cabalmente a la fuerza mayor, el error de tipo o error de prohibición, por ejemplo, donde puede advertirse que en estos casos no hay siquiera culpabilidad.

NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO - TEORÍAS

Para poder explicar la naturaleza jurídica del ilícito tributario, se han expresado teorías o doctrinas, que son las siguientes:

a) Administrativista.

Que establece que las infracciones tributarias son solamente una falta de ayuda a la administración estatal, al dejar de recaudar o recaudar de menos, estando dentro de su materia la aplicación de sanciones, pero únicamente de tipo administrativo, como clausuras, multas o inhabilitaciones para ejercer el comercio.

b) Penalista.

Esta teoría equipara al infractor tributario con un delincuente común,

con el mismo grado de peligrosidad, por lo que pregona que los ilícitos tributarios, de la misma manera que el Derecho Tributario Penal, debieran ser parte directamente del Derecho Penal.

La explicación de lo anterior se da por el hecho de que al no existir una recaudación adecuada, el Estado no podría cumplir con sus fines y satisfacer las necesidades de la población, pudiendo generar problemas a nivel macro que pueden derivar en dificultades de mayor envergadura, y que el Estado no puede esperar a que se llegue a esos extremos y no puede permitir que la población contribuyente se relaje en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De ahí el hecho de que sea equiparado con un delincuente común, pues al buscar un beneficio propio – no pagar impuestos o pagar de menos – genera un mal colectivo muy fuerte. Su castigo penal ayudará a persuadir a otros contribuyentes de que sigan el mismo camino.

c) Autonomista.

Esta teoría simplemente expresa que el ilícito tributario corresponde al ámbito del Derecho Tributario, pues no puede ser equiparado a infracciones penales o administrativas, por ser muy *sui géneris*, en contra de lo que establece la teoría penalista, pues la teoría autonomista diferencia al delincuente común, quien ocasiona una lesión directa e inmediata, mientras que el infractor tributario ocasiona lesiones indirectas y mediatas, pues esa supuesta disminución a los ingresos estatales, afectará posteriormente en los gastos futuros.

d) Dualista

También llamada ecléctica o conciliadora, recoge un poco de cada una de las teorías, distinguiendo a las infracciones más graves, que evidentemente merecen una sanción más severa, llegando a la pena privativa de libertad, tomando para esto las normas aplicables del Derecho Penal; y otras infracciones de menor gravedad que simplemente

ameritan sanciones administrativas. A las primeras se las conoce como delitos tributarios, más graves, y a las segundas se las conoce como contravenciones tributarias, de menor gravedad.

DELITOS TRIBUTARIOS

Hay que diferenciar y hacer hincapié en el hecho de que existe un tipo de evasión “legal” y otra “ilegal”. En general, *“evasión del impuesto es el fenómeno por el cual una persona dejaría de pagar un tributo valiéndose de medios y recursos legales o ilegales para quedar indemne de contribución. La evasión por recursos legales consiste en las disposiciones mismas que la legislación pone al alcance de los contribuyentes en razón de rentas mínimas, deducciones de monto elevado o prescripciones especiales...; y la evasión por medios ilegales está constituida por el fraude, el contrabando y las adulteraciones que se hacen en documentos y declaraciones para eximirse del impuesto, que al constituir delitos fiscales son sancionados por la Ley, preveyéndose en las legislaciones la forma de evitarlos y castigarlos”*. (Vásquez).

Sin embargo, pese a lo anteriormente anotado, el término “evasión” se lo toma desde el punto de vista “ilegal”, pues la serie de medios legales de los que pueden valerse los contribuyentes para escapar a los efectos de la obligación tributaria, ya sea por exenciones o con formas para reducir la base imponible y de esa manera reducir en cierta medida el monto a pagar, no suele tomarse como evasión, aunque también se evada el pago del tributo.

A continuación, colocaremos los artículos pertinentes en cuanto a su tipificación y a sus sanciones, tal como queda establecido en el Código Tributario.

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 177: *“El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la*

Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a UFVs 10.000 (Diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial”.

Hay que efectuar un análisis a este artículo, pues bien puede confundirse con una contravención tributaria llamada omisión de pago, la cual observaremos más adelante. En la defraudación tributaria se unen dos elementos dentro de su tipificación: el dolo y la cuantía, lo que quiere decir que si no se llega a defraudar diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda o que si fuera por culpa y no por dolo, estaríamos frente a la omisión de pago y no defraudación tributaria, con la consecuencia en la sanción de la pena privativa de libertad, que no está presente en la omisión de pago.

INSTIGACIÓN PÚBLICA A NO PAGAR TRIBUTOS

Artículo 179: “*El que instigue públicamente a través de acciones de hecho, amenazas o maniobras a no pagar, rehusar, resistir o demorar el pago de tributos será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y multa de 10.000 UFVs (Diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda)”.*

Este es un clásico ejemplo de delito de peligro y no de resultado, puesto que el Estado no va a esperar que el resultado, o sea el hecho de que esas instigaciones tengan efecto y la población deje de pagar algún impuesto o se resista al cumplimiento de alguna obligación tributaria, ya que de llegar a este extremo, significaría ya un grave detrimento a la economía y daría lugar a futuras resistencias que no tendrían sanción alguna o no se llegaría a la sanción. Por esto ante la simple instigación, aunque nadie le haga caso al individuo en cuestión, se castiga este hecho sin

esperar se llegue al resultado esperado por el autor.

VIOLACIÓN DE PRECINTOS

Art. 180 “*El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del tributo, será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFVs (Seis mil Unidades de Fomento a la Vivienda)*”.

CONTRABANDO

Art. 181 “*Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:*

a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía.

b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más cercana.

d) El transportador que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.

e) El que reitre o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.

f) El que introduzca, extraiga del territorio, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.

g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieran sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

Sobre el tema de sanciones, se necesita estar actualizado a las normas aduaneras que al respecto se dicten”.

A propósito, la nueva Ley General de Aduanas ha modificado las sanciones, incrementando los años, de cinco a diez años de privación de libertad, más el decomiso de mercancía y del transporte, multas y la inhabilitación para ejercer el comercio interno y en el exterior, de tres meses a cinco años.

CONTRAVERSIONES TRIBUTARIAS

Como se ha visto anteriormente, las contravenciones tributarias, de acuerdo a la teoría dualista, tiene un tratamiento netamente administrativo, con sanciones patrimoniales o administrativas, como son las multas por un lado, y las clausuras o inhabilitaciones por el otro, sin necesidad de recurrir a las penas privativas de libertad.

Veámoslas a continuación.

OMISIÓN DE INSCRIPCIÓN

Art. 163 “El que omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjeran beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, será sancionada con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción y una multa de dos mil quinientas Unidades de Fomento a la Vivienda (2.500 UFVs), sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a inscribir de oficio, re categorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de la prescripción”.

CONTROL DE EMISION DE FACTURA

Art. 164 “Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omita hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria”.

El mismo Código Tributario establecía, en caso de reincidencia, los días de clausura que debía cumplir el infractor, que iba de la siguiente manera: seis días la primera vez, doce días la segunda, veinticuatro la tercera y cuarenta y ocho la tercera. Una norma posterior establecía que a partir de la quinta clausura por reincidencia, ésta sería definitiva. La norma ha sido derogada, quedando firme y subsistente lo establecido en el Código Tributario, lo que quiere decir que las siguientes reincidencias serían castigadas con el máximo de la sanción, vale decir un máximo de cuarenta y ocho días.

OMISION DE PAGO

Art. 165 “El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria”.

Como se ha visto anteriormente, al analizar la tipificación del delito de defraudación tributaria, este ilícito tributario se considera contravención en tanto y en cuanto no se conjuncionen el dolo y el monto establecido en el artículo 179 del Código Tributario. Creemos que no merece mayor análisis.

CONTRABANDO

La tipificación de esta contravención tributaria vendría a ser la misma que el delito con el mismo nombre, con la salvedad del monto del tributo omitido, el cual será tratado como contravención cuando el valor del monto en cuestión, sea igual o menor a diez mil Unidades de Fomento a la Vivienda (10.000 UFVs).

INCUMPLIMIENTO A DEBERES FORMALES

Art. 162 “El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa, que irá desde 50 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFVs) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (UFVs). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”.

Los deberes formales pueden ser de toda índole. Se van sacando Resoluciones y circulares al respecto, estableciendo los deberes que

deben cumplir los contribuyentes, independientemente del pago de tributos, como por ejemplo el llenado de formularios aunque no haya tributo a pagar, el llevar libros de compra y venta para el IVA, el exhibir el NIT en un lugar visible, etc.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALBA Braun, Mercedes. “*Derecho Tributario, Procedimiento Actual y su proyección al futuro*”. Editora Atenea S.R.L. La Paz – Bolivia. 2006.

AYALA Zelada, Jorge. “*Nociones Generales de Derecho Financiero y Tributario*”. Grupo Editorial Kipus. Cochabamba – Bolivia. 2007.

GARCÍA Canseco, Oscar. “*Nuevo Curso de Derecho Tributario y Legislación Tributaria*”. Artes Gráficas San Matías. La Paz – Bolivia – 2008.

GARCÍA Vizcaíno, Catalina. “*Derecho Tributario. Consideracion Económicas y Jurídicas*”. Ediciones Depalma. Buenos Aires – Argentina. 1996.

JARACH, Dino. “*El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*”. Ediciones Abledo Perrot. Buenos Aires – Argentina.

VÁSQUEZ, Edmundo. “*Nociones de Finanzas Generales y Hacienda Pública de Bolivia*”. Segunda Edición. Fundación Universitaria “Simón I. Patiño”. Imprenta López. Buenos Aires Argentina. 1951.

VILLEGAS, Héctor B. “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”. Ediciones Depalma. Buenos Aires – Argentina. 2001.

Nueva Constitución Política del Estado.

Código Tributario. Ley 2492.

Ley 843.

Ley 154 – Ley de Clasificación de Impuestos

**Ley 291 – Ley de Modificación al Presupuesto General de la Nación
2012**