

UNIVERSIDAD DE LA SALLE

CARRERA DE DERECHO



TESIS DE GRADO:

**MARCO NORMATIVO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA COMO UNA
FORMA DE VULNERACIÓN A LA SEGURIDAD JURIDICA DE LOS
CONTRIBUYENTES EN BOLIVIA.**

Autora: María Luisa Aliaga Mamani

Tutor: Dr. Javier Alejandro Hinojosa Dorado

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del Título de:

LICENCIATURA EN DERECHO

La Paz – Bolivia

2016

“He aprendido de la vida que por cada puesta de sol, hay un día que surge; por cada sueño que termina, uno nuevo nace; por cada puerta que se cierra, una se abre; por cada amor que termina, otro comienza; por cada final hay un nuevo comienzo, por cada partida hay una llegada; por cada derrota, hay una revancha. Nada está terminado hasta que la vida es.”(Paulo Coelho)

“¿Qué harías si no tuvieses miedo?” (Spencer Johnson)

AGRADECIMIENTOS

Agradecer a Dios por darme sabiduría y perseverancia para llegar hasta esta instancia de la vida.

Agradecer a la Universidad de La Salle por haberme acogido durante los cuatro años de formación profesional, personal y espiritual.

Agradecer de forma muy especial al Dr. Javier A. Hinojosa Dorado, mi tutor de la Tesis, por haberme guiado durante la elaboración del presente trabajo a quien considero un excelente profesional y un gran amigo.

Al plantel docente por haberme acompañado en el camino de aprender esta noble profesión, gracias al Dr. Gonzalo Cordero Valdez, a la Dra. Luz Villarpando de Ugrinovic, al Dr. Luis Fernandez Fagalde, al Dr. Rubén Gamarra Pérez, al Dr. Oscar Hassenteufel, al Dr. Marcelo Hassenteufel, a la Dra. Soledad Prado, al Dr. Leonardo Villafuerte P., al Dr. Fabián Daza Cainzo, al Dr. Gonzalo Chacón a todos ellos agradecerles por darse a la tarea de motivarnos a ser profesionales de excelencia, por su paciencia y sacrificio.

Agradezco a mis padres Julián y Eulogia y a toda mi familia por su apoyo incondicional en estos años de vida.

Finalmente agradezco a Carlos por toda la motivación y por la oportunidad de conocer una linda amistad.

M.L.A.M.

ÍNDICE GENERAL

Pensamientos.....	i
Agradecimientos.....	ii
Índice general.....	iii
Índice de contenido.....	iv
Resumen.....	viii
Palabras clave.....	ix

ÍNDICE DE CONTENIDO

	Págs.
1. CAP. 1: ASPECTOS GENERALES Y METODOLOGICOS.....	1
1.1. Introducción.....	1
1.2. Planteamiento del Problema.....	4
1.3. Pregunta del Problema.....	5
1.4. Justificación.....	5
1.4.1. Justificación Jurídica.....	6
1.4.2. Justificación Social.....	6
1.4.3. Justificación Económica.....	6
1.5. Objetivos.....	7
1.5.1. Objetivo General.....	7
1.5.2. Objetivos Específicos.....	8
1.6. Métodos de Investigación.	8
1.7. Hipótesis.....	8
1.8. Variables.....	8
1.8.1. Variable Dependiente.....	8
1.8.2. Variable Independiente.....	8
1.9. Pertinencia y Relevancia.....	8
1.10. Alcances y aportes.....	8
1.10.1. Delimitación temática.....	8
1.10.2. Aportes.....	8
2. CAP 2: CONTENIDO Y ALCANCE CONCEPTUAL Y DOCTRINAL DE LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	10

2.1.	Antecedentes Históricos.....	10
2.2.	Concepto y etimología.....	12
2.3.	Potestad Tributaria.....	13
2.4.	Características de los tributos.....	19
2.5.	Clases de Tributos.....	19
2.5.1.	Impuestos.....	21
2.5.2.	Tasas.....	25
2.5.3.	Patentes.....	22
2.5.4.	Contribuciones especiales.....	22
2.5.5.	Elementos de los tributos.....	23
2.6.	Forma de extinción de los tributos.....	28
2.6.1.	El pago.....	28
2.6.2.	La compensación.....	29
2.6.3.	Confusión.....	30
2.6.4.	Condonación.....	31
2.6.5.	Prescripción.....	32
3.	Capítulo 3. IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS Y DE LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS COMO LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	28
3.1.	Principios Constitucionales.....	28
3.1.1.	Principio de capacidad económica o contributiva.....	29
3.1.2.	Principio de igualdad.....	30
3.1.3.	Principio de universalidad.....	31
3.1.4.	Principio de Progresividad.....	31

3.1.5. Principio de legalidad tributaria.....	35
3.1.6. Principio de proporcionalidad.....	35
3.1.7. Principio de seguridad jurídica.....	35
4. Capítulo 4. FUNDAMENTOS LEGALES PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	37
4.1. Política Fiscal en Bolivia.....	37
4.2. Procedimiento Tributario y Proceso Tributario.....	38
4.3. La Determinación Tributaria.....	40
4.4. Vista de Cargo.....	42
4.5. Resolución Determinativa.....	42
4.6. La Ejecución Tributaria.....	50
5. Capítulo 5: SITUACIÓN JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO BOLIVIANO.....	43
5.1. Concepto.....	43
5.2. Fundamento.....	45
5.3. Contenido.....	46
5.4. Teoría de los Derechos Adquiridos.....	47
5.5. Análisis legal de la prescripción de Bolivia.....	48
5.5.1. Constitución Política de Estado.....	49
5.5.1.1. Dudas respecto al artículo 324 de la CPE.....	50
5.5.2. Código Civil.....	51
5.5.3. Código Tributario.....	53

5.5.4. Ley Nro. 291 de 22 de septiembre de 2012.....	54
5.5.4.1. Principio de Exclusividad presupuestaria dentro de la Ley Nro. 291.....	57
5.6. Ley Nro.812 de 30 de Junio de 2016.....	59
5.7. La prescripción de los “derechos” de la Administración.....	60
5.8. Importancia de la prescripción de la obligación tributaria.....	61
6. Capítulo 6: ANÁLISIS COMPARADO RESPECTO A LA POLÍTICA FISCAL ADOPTADA POR OTROS PAÍSES EN LO REFERIDO A LA PRESCRIPCIÓN.....	64
6.1. Análisis de la prescripción tributaria en España.....	64
6.2. Análisis de la prescripción tributaria en Ecuador.....	66
6.3. Análisis de la prescripción tributaria en Costa Rica.....	68
7. CONCLUSIONES.....	70
7.1. Conclusiones a la pregunta del problema.....	70
7.2. Conclusión al Objetivo General.....	71
7.3. Conclusiones a los objetivos específicos.....	72
7.4. Conclusión a la hipótesis.....	80
7.5. Recomendaciones.....	81
Anexos.....	83
8. Anexo 1: Marco Conceptual.....	83
9. Tablas.....	86
10. Bibliografía.....	91

RESUMEN

En el marco legal de la prescripción en materia Tributaria ésta se configura como una de las formas de extinción de la obligación que nace de la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, no obstante la normativa interna boliviana establece, la prescripción de las acciones del Estado a través de la administración y no así la obligación propiamente dicha, además de la constante variación de los plazos de prescripción en los últimos años y la probabilidad de que la norma sea aplicada de manera retroactiva han permitido que la población en general se pregunte si realmente se cumple con uno de los fundamentos de existir de este instituto jurídico que es la seguridad jurídica y si en realidad las condiciones en que estas han ido surgiendo en el tiempo habrían vulnerado los principios constitucionales.

El trabajo presente desarrolla estos puntos en un afán de responder todas estas interrogantes de forma progresiva en el contenido de sus capítulos, estableciendo que se ha cumplido con la hipótesis señalada en un principio.

PALABRAS CLAVE:

Estado, Potestad, Obligación, Prescripción, Acción, Tributo, Principios Constitucionales, Seguridad Jurídica, Ejecución Tributaria, Reforma, Garantías Principio de Exclusividad, Presupuesto, Ley Financiamiento, Proporcionalidad.

Capítulo 1

ASPECTOS GENERALES Y METODOLOGICOS

1.1. Introducción.

Para la ejecución de las políticas establecidas por el Estado este realiza un plan de ejecución presupuestaria a través de la denominada Ley Financial o Ley del Presupuesto General del Estado, que para su elaboración cumple una serie de principios tanto en su contenido como en su elaboración. Así, la actividad financiera del Estado tiene una importancia cuantitativa referida esencialmente a la cantidad de ingresos que percibe el Estado a través de la recaudación tributaria y a su vez una importancia cualitativa que no alcanza únicamente a las normas referidas al pago y al cobro de impuestos sino que también alcanza a todas aquellas normas que protegen al consumidor. Por tanto, la importancia de la recaudación fiscal en comparación con otras fuentes de ingresos del Estado, es determinante para la formulación de la normativa tributaria así como de la política fiscal y económica del mismo.

Se establecen dentro de este sistema de recaudación, una serie de garantías, tanto para el Estado como sujeto activo con la potestad de cobrar de forma eficiente dichos recursos; como para el contribuyente estableciendo una serie de situaciones jurídicas entre las cuales se hace necesario contar con medios para regular no solo el pago de estas obligaciones sino también de la extinción de la obligación tributaria como son el pago, la compensación, la confusión, la condonación y el tema que aborda este trabajo: la prescripción.

La prescripción hace referencia de forma directa al aforismo romano "*tempus regit actum*" y supone que los hechos naturales tienen influencia y producen efectos

jurídicos en las relaciones de derecho en el tiempo.(Castro, 1999) Según el diccionario del jurista Osorio señala que “[...] es el medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, [...].” (Ossorio, 1999, pág. 721). En el ámbito del derecho tributario en opinión del profesor Benítez, “la prescripción no debe enfocarse o ser tratada como una institución jurídica que pueda favorecer eventualmente al contribuyente defraudador cuyo incumplimiento de pago impuesto no fue detectado por la administración tributaria en un tiempo determinado, sino más bien, como la constitución jurídica que asegura y que robustece la certidumbre de ciertos derechos, haciendo innecesaria la prueba de situaciones jurídicas perfectamente legales, quede otro modo, no podrían acreditarse”. (Benitez, 2009)

Establecido también dentro del Código Civil Boliviano en su artículo 1492 “Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece”. La prescripción “extingue las acciones de ejecución de la administración fiscal de la deuda tributaria por el transcurso del tiempo”, en este entendido se puede señalar que la prescripción es una garantía que favorece al sujeto pasivo (el contribuyente) cuando se refiere a que este se verá favorecido no solo con la extinción de la deuda que tiene con el Estado sino que también le brinda seguridad jurídica es decir le ofrece a este la confianza de saber cuándo ha dejado de tener esa obligación sobre él.

De igual manera, la Carta Magna establece una serie de garantías y principios que pueden entenderse como un listado de verdaderos límites a la potestad tributaria del Estado. Es en este entendido que dentro de la normativa boliviana el legislador ha

previsto determinadas situaciones o condiciones en las que prescribe la acción tributaria que tiene el Estado para, en términos sencillos, ejecutar o cobrar la deuda a efectos de generarle al sujeto cierta certeza jurídica respecto a su situación legal con el Estado.

El presente trabajo de investigación comienza desarrollándose con un análisis a modo de introducción de la potestad que tiene el Estado mismo para el ejercicio de su política financiera, así como una breve descripción de lo que supone un tributo, sus clases y sus características esenciales.

En una segunda parte se realizara el análisis de los principios y de las garantías que como bien se dijo anteriormente sirven como límites a la potestad tributaria

En una tercera parte se encuentra el análisis de los fundamentos legales para la determinación de los plazos prescriptores así como el procedimiento tributario y su forma de oposición.

En la cuarta parte se abordara el tema central del trabajo que es la prescripción desde la verificación de los conceptos utilizados dentro del Derecho, así como la descripción de las modificaciones normativas referentes al tema.

En una quinta parte se abordara un análisis comparativo de las normas tributarias bolivianas respecto de los ordenamientos de otros países en lo referido al tratamiento de la prescripción de deudas tributarias.

En una sexta parte se presentan las conclusiones y recomendaciones que constituirán aportes para investigaciones futuras de estudiantes y profesionales del área tributaria.

Finalmente se presentan algunos anexos y la bibliografía que sirvieron de base en el desarrollo de la investigación.

1.2. Planteamiento del Problema.

Es el ambicioso propósito del trabajo presente el estudiar los distintos puntos de justificación de establecimiento del marco normativo de la prescripción de los tributos en general, dado que la legislación nacional contempla la prescripción dentro del Código Tributario como una forma de extinción de la acción de la Administración Tributaria, es decir que al cabo del plazo señalado el Estado a través de su “brazo ejecutivo” no podría realizar ninguna acción para cobrar una determinada deuda fiscal, lo que da a entender que el Estado ya no puede obligar al contribuyente a pagar su deuda, sin embargo cabe preguntar hasta aquí si es que se debe entender que si bien este ciudadano ya no puede ser obligado a pagar, entonces este si lo podría hacer de forma voluntaria, es objeto de la presente investigación el descifrar si es que sería pertinente o no establecer a la prescripción como una forma de extinción de la “obligación” y no solo de la acción como está establecido en el ordenamiento jurídico boliviano.

Por otro lado resulta imprescindible que el contribuyente pueda conocer a partir de la normativa vigente cual es la posición que debe adoptar respecto de la vigencia de su obligación con los plazos que establece el legislador y que en realidad debe tener cierto nivel de confianza y de certeza jurídica respecto del ámbito legal en que se va desenvolver al respecto. Debido a las últimas modificaciones que se han suscitado a partir de la puesta en vigencia de la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado N° 291 en el año 2012 y la reciente ley N° 812, es que se ha modificado el

Régimen Normativo Tributario referido a la prescripción por cuanto determina el establecimiento de nuevos plazos de prescripción, así como también de nuevas obligaciones a las que se somete a los contribuyentes, dejando así en una especie de incertidumbre jurídica a los mismos.

Es el propósito del presente trabajo de investigación el poder conocer cuáles son los fundamentos en que se apoya el Estado para que a partir de su potestad tributaria haya realizado dichas modificaciones y de poder determinar cuál es la actitud que debería adoptar frente a dichos preceptos normativos el contribuyente.

1.3. Pregunta del problema.

¿Qué reformas normativas son necesarias para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes ante las nuevas disposiciones normativas tributarias en Bolivia?

1.4. Justificación

1.4.1. Justificación jurídica.

Como es sabido el principal objeto del Derecho es la seguridad jurídica, por tanto es importante contar con una normativa que sea lo suficientemente clara y entendible para la ciudadanía es en realidad de gran importancia así como para el Estado en su calidad de ente encargado de la actividad fiscal ya que, así este consigue tener certeza de saber hasta cuándo puede ejecutar el pago de tributos así como por otro lado el sujeto pasivo, es decir el contribuyente, puede llevar un control más exacto de sus estados financieros hasta cierto momento teniendo la confianza de saber que tiene una determinada obligación sobre si solo hasta cierto momento.

1.4.2. Justificación económica.

Es de vital importancia saber cuándo es que han prescrito las acciones tributarias pues esta actividad fiscal representa gran parte de los ingresos que recibe el Estado para su sustento y así también representa para el contribuyente seguridad jurídica de saber cuál es su situación financiera cuando este contrae deudas de índole fiscal con el Estado. Además de que es de vital importancia para poder tener un informe más exacto de cuales van a ser las arcas del tesoro general del Estado en cuanto a recaudación fiscal se refiere.

1.4.3. Justificación social.

El impacto que tiene el alcance de la presentación de la prescripción de la deuda tributaria únicamente como una excepción dentro de un proceso de ejecución de deuda fiscal ha repercutido en gran manera dentro de la sociedad, pues ha generado una gran cantidad de recursos de índole administrativo y también ha desembocado en una serie de interpretaciones en el tema, por lo que se puede comprender que existe una necesidad de verificar que la norma este mucho más clara toda vez que las normas no son creadas sino para brindar seguridad jurídica al colectivo de la sociedad y de que el Estado mismo se ve e la obligación de brindarle esta certeza a la persona, ya que se entiende que una vez transcurrido un determinado tiempo, ello supone ante la inactividad del acreedor que este ha olvidado la deuda o en su defecto que no necesita cobrarla.

1.5. Objetivos.

1.5.1. Objetivo general.

Dar a conocer la necesidad de establecer mecanismos legales que sean claros y precisos sobre la figura de la prescripción estableciéndolos como un medio de extinción de la obligación para brindar seguridad jurídica a los contribuyentes en Bolivia.

1.5.2. Objetivos específicos.

- Conocer el contenido y el alcance conceptual y doctrinal de las formas de extinción de la obligación tributaria.
- Comprender la importancia de los principios y de las garantías tributarias como límites de la potestad tributaria.
- Desarrollar los fundamentos legales para la determinación de los plazos de prescripción de las acciones de la administración tributaria y de la importancia de la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria.
- Identificar la situación jurídica de la prescripción dentro del ordenamiento jurídico boliviano.
- Efectuar un análisis comparado respecto a la política fiscal adoptada por otros países en lo referido a la prescripción.

1.6. Métodos de investigación.

La metodología a emplearse en el presente trabajo será el método dogmático jurídico en cuanto este exige como necesario el análisis y mención normativa dentro del ámbito nacional como internacional en cuanto a análisis comparativo, para poder evidenciar el cumplimiento de los presupuestos y los objetivos planteados.

Otro método que se adopta a efectos de la realización del trabajo es el método deductivo por el cual se realiza un estudio de los conceptos generales hacia los conceptos concretos o casos particulares (Uriarte, 2007), ya que en principio se pretende realizar un análisis de los conceptos generales de prescripción y sus características para de forma posterior concretizar la investigación en el análisis de la normativa domestica del país.

1.7. Hipótesis

En Bolivia existe la necesidad de reformar el marco normativo de la prescripción de modo que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, estableciendo a la institución prescriptiva como una forma de extinción de la obligación de las deudas tributarias.

1.8. Variables

1.8.1. Variable Independiente

Como variable independiente se encuentra a la extinción de la obligación tributaria por prescripción como un derecho ya adquirido y el establecimiento de la obligación tributaria por prescripción de forma clara y precisa.

1.8.2. Variable Dependiente.

Supone que la prescripción sea un medio para brindarle seguridad jurídica al contribuyente y la importancia de señalar las ambigüedades expresadas en los preceptos legales en la materia.

1.9. Pertinencia y Relevancia.

Los Estados en virtud de su potestad tributaria tienen amplia libertad para determinar los márgenes de su política para afrontar de manera efectiva su sistema de finanzas

publicas enmarcándose por supuesto en una serie de derechos y garantías constitucionales a través de políticas fiscales, no obstante a ello estas deben responder a una realidad social así como a las necesidades colectivas por tanto requieren del análisis riguroso de dichas necesidades, su manejo y los efectos que conllevan.

Así también el ámbito tributario establece una serie de frenos o garantías para proteger a los contribuyentes de la aplicación desproporcionada de ese poder o potestad.

Es por tanto importante conocer cuál es la actitud que va a adoptar el contribuyente respecto de su obligación para con el Estado al haber transcurrido un tiempo prudentemente señalado por la misma autoridad, en virtud no solo de las acciones que pudiera realizar dicha entidad como sujeto activo para el cobro o la ejecución de la deuda dentro de la relación tributaria contra el sujeto pasivo, el contribuyente, sino también desde el punto de vista de la extinción de dicha obligación misma como una forma de garantía o certidumbre jurídica para el contribuyente que ha adquirido esta prescripción de su obligación como un derecho mismo.

1.10. Alcances y aportes

1.10.1. Delimitación temática.

La delimitación temática de la investigación se circunscribe dentro del área del derecho público: Derecho Constitucional, Derecho Financiero, Derecho Tributario, Derecho Económico y Derecho Administrativo. Y dentro del derecho privado: Derecho Civil.

1.10.2. Aporte.

El presente trabajo representa una herramienta de conocimiento y un trabajo de análisis para la sociedad así como para los legistas representando también una propuesta que busca la reconsideración de la normativa en la materia, partiendo del cotejo de las mismas con sus fuentes directas a fin de conseguir la existencia pacífica y congruente del cuerpo normativo con la finalidad que este persigue.

Capítulo 2

Contenido y alcance conceptual y doctrinal de las formas de extinción de la obligación tributaria

2.1. Antecedentes Históricos.

Dentro de la actividad financiera que realiza el Estado se encuentran una serie de aspectos de índole político, social, administrativo, económico y legal o jurídico que influyen de forma directa en la política financiera adoptada por el mismo. Esta actividad supone una entrada y salida de ingresos de las arcas del Estado que se evalúa contemplando o considerando las necesidades públicas que tiene la sociedad a cuyo efecto para su satisfacción el Estado crea a su vez una serie de servicios públicos de distinto tipo y naturaleza y para ello este realiza la asignación de un determinado monto de gastos públicos que son generados a través de los recursos públicos que éste obtiene de los ingresos que percibe por una serie de medios.

Dichos recursos son recaudados a partir de los ingresos, ya sean estos originarios, por los ingresos propios que posee el Estado o derivados, a través de los distintos medios de captación de recursos que este obtenga a través de sus diferentes niveles de gobierno.

En el ámbito nacional es a partir de 1825 con la Declaración de la Independencia, cuando Bolivia nace a la vida republicana con un territorio devastado por la actividad bélica desarrollada en los últimos años resultando un territorio sumergido en una crisis económica irrefrenable que había sido causada por el saqueo y esencialmente por el abandono de las tierras y de la actividad minera.

Con la promulgación de la primera Constitución Política se instaure el pago de ciertos tributos y se elimina el trabajo gratuito así como el pago de los tributos con prestaciones de trabajo y posteriormente “[...] en el año de 1872, se promulga la Ley de Administración Financiera, la cual estructuró la descentralización de las rentas, dividiendo los fondos de la República en: Nacionales y Municipales” (Impuestos Nacionales, 2013).

Fue en el año 1926, en virtud del déficit económico que le generaba al Estado la incorrecta administración de la política tributaria, que el Presidente Hernando Siles decide contratar a la Misión Kemmerer para modernizar los sistemas monetarios, financieros y fiscales con la finalidad de poder efectivizar la política fiscal infructuosa hasta la fecha. Producto de la Misión, se reformaron los tributos, se creó la Aduana Nacional, el Banco Central de Bolivia y la Contraloría General de la República.

Con la promulgación del Primer Código Tributario en 1970 se establecieron una serie de impuestos y la economía del país estuvo sostenida esencialmente por el cobro de impuestos asignados sobre la explotación minera e hidrocarburífera pero aun con todo ello en un primer momento fuera considerado como un sistema bastante débil ya que debido a la bonanza inicial no se consideraron otras fuentes de recaudación fiscal, lo que más adelante llevaría a la necesidad de una reforma impositiva que se materializó con la Ley de Clasificación de Impuestos 843 de 20 de mayo de 1986.

En este sentido, “la política tributaria estatal se refiere al estudio, la manera en que va a fijarse el tributo, forma de ejecución la recaudación y los distintos organismos de administración fiscal. A manera de ilustración se señala que ya los tributos en un

primer momento servían para sostener al imperio y sufragar las grandes obras que este ejecutaba siendo que estos podían ser en trabajo, tierra, frutos o especies”. (Impuestos Nacionales, 2013).

Por tanto se transforma radicalmente la estructura de la Administración Tributaria, estableciendo sólidos criterios técnicos y modernizando sus instrumentos a partir de la ley 843; dicha normativa redujo la cantidad de impuestos a tan solo seis entre otras grades modificaciones a través de la “regularización impositiva” y la creación de un sistema más estructurado de regímenes de contribuyentes.

En el año 2003 y 2006 se pueden destacar en este sentido una serie de modificaciones dentro de la política económica del país bajo el sistema de administración del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales como ente recaudador y de la Autoridad de Impugnación Tributaria como ente encargado de la solución de controversias en materia administrativa tributaria así también como de la promulgación del Código Tributario.

2.2. Concepto y etimología de los Tributos.

En palabras del profesor Gonzales se puede señalar que tributo “es la obligación legalmente impuesta a los sujetos, por la que se exige a estos la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos” (GONZALEZ, 2013)

También encontramos a García quien mantiene que “el tributo es toda prestación obligatoria que el Estado, exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley” (GARCIA C. V., 1999, pág. 41)

“El tributo es toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria – establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que el Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados” (Bujanda, 1977, pág. 22)

De acuerdo a la definición que brinda el Código Tributario “son las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio en su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

La palabra tributo, proviene del latín *tributum*, que significa “carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío de este, o el súbdito al Estado para la atención a su vez, de las llamadas cargas públicas” (ALBA, 2006, pág. 17)

Se puede concluir diciendo que los tributos se entienden como aquellas obligaciones pecuniarias impuestas por el Estado a todas las personas para la satisfacción de necesidades públicas.

2.3. Potestad Tributaria.

Para poder entender cuál es el alcance del elemento poder del Estado respecto del establecimiento de tributos y de sus condiciones primero se debe señalar que es y para ello se puede citar al autor Lanchipa Ponce quien señala que “La potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene todo Estado de crear, modificar o extinguir unilateralmente tributos, cuyo pago es obligatorio y será exigido a las personas que se encuentran sometidas a la competencia tributaria espacial, es decir

a aquellos que se encuentran dentro del territorio que comprende el Estado.”
(PONCE, 2005)

Por lo anteriormente señalado se puede concluir en que el poder tributario es el poder coactivo estatal por el cual se puede obligar a las personas jurídicas o naturales de un determinado país o Estado para que paguen una determinada cantidad de sus ganancias o de su patrimonio, que nacen del cumplimiento de un hecho jurídico de forma directa o indirecta y de manera periódica o de forma inmediata, cuyo destino es el de cubrir las obras o actividades públicas, para la atención de las necesidades de la sociedad a cargo del Estado.

Es un poder que se ejerce de manera discrecional por el órgano legislativo como órgano de representación de la voluntad social, dentro de los límites que establece la propia constitución; este poder se caracteriza y concluye con la emisión de la ley de acuerdo al procedimiento legislativo establecido con la que los sujetos destinatarios a los que alcanza la ley quedan sujetos u obligados para su cumplimiento.

Es por tanto la fuerza que emana del elemento soberanía del estado, en cuanto se refiere a la competencia tributaria se hace referencia a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del estado. “Potestad es poder que emana de la soberanía del estado; competencia es facultad que deriva de la ley” (PONCE, 2005)

Y en este último punto son los órganos de la administración tributaria quienes como brazo operativo y ejecutivo del Estado ejercen de forma efectiva dicha potestad. Se concluye diciendo que la potestad tributaria es aquella facultad delegada por el poder soberano del pueblo para que este pueda crear, modificar o en su caso extinguir los

tributos cuando así lo crea necesario de acuerdo a los que determina la Constitución Política del Estado misma.

Así también se puede señalar la existencia de una serie de garantías y de principios que están insertos dentro de la Constitución Política del Estado y que sirven a la potestad tributaria a manera de límites o frenos a dichas imposiciones a fin de evitar que el Estado dueño de la potestad tributaria ejerza este poder de manera arbitraria o abusiva.

Esta Potestad a su vez reviste una serie de características entre las cuales se puede señalar a las siguientes:

- a) Abstracción, ya que es inherente al Estado, independientemente de su ejercicio concreto y se concretiza a momento de su ejecución.
- b) Permanencia, puesto que la facultad de la creación de tributos que tiene el Estado no se extingue por el transcurso del tiempo, aunque la facultad de exigir los tributos sí. (AYALA, 2007, pág. 144)
- c) Irrenunciabilidad, “ningún gobierno puede renunciar a la capacidad o facultad de crear tributos y de exigir su pago porque los recursos tributarios son fundamentales para el cumplimiento de las políticas económicas y de bienestar social”. (AYALA, 2007, pág. 145)
- d) Indelegabilidad, la potestad de crear tributos es exclusiva del poder legislativo debido a que no puede ser delegada al Órgano Ejecutivo, órgano que solo debe dedicarse a la determinación y recaudación tributarias. (AYALA, 2007, pág. 145)

Reviste además esta potestad dos límites uno formal y otro material, como límite formal se tiene el mandato constitucional y la norma legal que lo hace efectiva ya que si bien es cierto que el Estado puede crear modificar y extinguir los tributos como se mencionó líneas arriba este no lo hace de manera libre ya que lo debe realizar a través de una ley que necesariamente debe seguir todo un procedimiento legislativo aplicando de manera análoga el principio de legalidad tan utilizado en materia penal “nullum crimen nullum poena sine previa lege” en que solo pueden ser efectivos los tributos que son establecidos a través de una ley que ha seguido un proceso legal, por otro lado haciendo referencia al límite material que es la capacidad contributiva de forma proporcional así los que tengan mayores recursos económicos o ingresos deberán contribuir en mayor cantidad.

2.4. Características de los tributos:

Así los tributos reúnen caracteres específicos para ser considerados y validos como tales:

- Carácter obligatorio.- “El tributo es una obligación legalmente impuesta, o lo que es lo mismo, es un mandato formulado a través de una ley a los contribuyentes. Consiguientemente, el tributo se paga porque la ley lo ordena, no porque el ciudadano acuerde voluntariamente con un ente público el pago de una suma de dinero a cambio de recibir prestaciones públicas” (GONZALEZ, 2013).

Es una forma de contribución al sostenimiento de las cargas sociales, también entendido desde el punto de vista de una forma de justicia social en

que todos, tomando en cuenta su capacidad contributiva, aportan para el desarrollo de un determinado Estado.

También es entendido por algunos autores como una característica ligada íntimamente con el principio de justicia e igualdad sociales para la contribución y el sostenimiento de las cargas públicas.

El pago de los tributos en resumen no se sujeta a la voluntad de los contribuyentes o de los sustitutos estos además se deben pagar aun de forma coercitiva (AYALA, 2007, pág. 138)

- Carácter dinerario.- “El tributo es una obligación que tiene por objeto el pago de una cantidad de dinero a un ente público” (GONZALEZ, 2013). Tiene que ver de forma directa con los aportes establecidos ya sea en forma porcentual o progresiva o con un monto fijo que el sujeto pasivo deberá librar de manera directa o indirecta en favor del sujeto activo que es el Estado.

Ya en tiempos remotos se podían crear estos y ser establecidos como obligaciones que podían ser satisfechos a través de una especie de pago material o en especie.

- Carácter contributivo.- El pago del tributo se exige como contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, el pago de un tributo se exige porque el Estado está legitimado a exigir al ciudadano que contribuya económicamente al sostenimiento de los gastos públicos en virtud a su capacidad económica. (GONZALEZ, 2013)

Esta capacidad económica que nace a partir de un vínculo jurídico o punto de conexión entre el contribuyente y el Estado, este puede estar definido en

razón de la nacionalidad, el lugar donde el primero desarrolla la actividad que constituye el hecho generador motivo de la obligación tributaria, el lugar de realización del negocio jurídico, etc.

- Juridicidad y Reserva de Ley.- Ya que solo la ley puede crear, modificar y extinguir tributos, excluirlos en su cobro otorgar o suprimir exenciones condonar las deudas tributarias entre otras competencias, tributos tiene estrecha relación con el principio de legalidad en materia tributaria de acuerdo a lo que señala la Constitución Política en el art. 26 y en el art. 6 del Código Tributario.

Como se había mencionado anteriormente es el Órgano Legislativo quien tan solo a través de una ley puede crear, modificar o extinguir una obligación tributaria tal cual lo sanciona la CPE en su art. 158 y 323 en su inc. III.

2.5. Clases de tributos

En el entendido de que dentro del ámbito de conocimiento general se pretende concebir a los tributos como sinónimos de los impuestos, siendo que estos en realidad son tan solo una especie dentro de un género mayor que son los tributos. Habiendo señalado que los impuestos no agotan todas las formas posibles y necesarias de tributación.

En Latinoamérica la mayor parte de los ordenamientos jurídicos han adoptado también este concepto respecto a los tributos, a partir de ello se pueden establecer las distintas maneras de tributar para los habitantes del país para satisfacer los costos derivados de las necesidades públicas. A la fecha la

clasificación que se viene realizando es esencialmente tripartita consignándose a los impuestos, las tasas y las contribuciones de carácter especial.

2.5.1. Impuestos.

Se puede entender que son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador de la obligación una situación prevista por Ley.

“Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria una circunstancia independiente de toda actividad estatal individualizada en el contribuyente”. (AYALA, 2007)

El art. 10 del Código Tributario señala que “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley independientemente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”

Se encuentra a los siguientes géneros de impuestos dentro de la Ley N° 843 la siguiente delimitación de impuestos vigentes a la fecha:

- Impuesto al valor agregado (IVA), es aquel impuesto que grava los impuestos sobre la transmisión de bienes y servicios otorgados por personas naturales o jurídicas cuya alícuota es aplicada sobre el 13% del monto total declarado y que se cumple de forma mensual.
- Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE), es aquel que debe ser pagado por las empresas con la alícuota del 25% sobre las utilidades netas al que están obligadas tanto las empresas públicas, privadas y mixtas de forma anual, los profesionales con oficios liberales sobre el 50% la utilidad presunta de los ingresos percibidos al que están sujetas tanto las personas naturales como jurídicas cuya alícuota es de 12.5% para

remesas al exterior por rentas de fuente boliviana, al 4% para actividades parcialmente realizadas en el país y de 1.5% para remesas al exterior por actividades parcialmente realizadas en el país, beneficiarios en el exterior de forma mensual, las actividades mineras sobre las utilidades adicionales de los precios obtenidos y las entidades financieras del excedente del 13% del coeficiente de rentabilidad con la alícuota es del 12.5% de forma anual.

- Impuesto a las transacciones, por el ingreso bruto devengado de cualquier actividad lucrativa que debe ser pagado por las personas naturales y jurídicas con la alícuota del 3% del monto de la transacción de forma mensual o a los 10 días de haber realizado el negocio.
- Impuesto a las Trasmisiones Gratuitas, que grava las trasmisiones gratuitas de bienes registrables cuyas alícuotas varían en el siguiente orden: 1% Padres, hijos y cónyuge; 10% Hermanos y descendientes; 20% Colaterales, legatarios hasta los 90 días después de la sucesión y dentro de los 5 días hábiles posteriores a la fecha de celebración del negocio jurídico.
- Impuesto a los consumos específicos, sobre las ventas en los mercados internos de importaciones definitivas de bienes para consumo final como ser cigarrillos, bebidas alcohólicas, automóviles, etc. Con una alícuota variable porcentual o específica de forma mensual o el 20 del mes siguiente del periodo declarado.
- Impuesto a las transacciones financieras, sobre las transacciones en moneda nacional o extranjera con mantenimiento de valor bajo la alícuota

del 0,15% por los titulares de cuenta de cada operación o por los agentes de retención.

- Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores, para personas naturales o jurídicas por la propiedad de cualquier tipo de inmueble o por los copropietarios de cualquier inmueble colectivo cuya base imponible se determina de acuerdo al avalúo fiscal establecido en cada jurisdicción municipal de acuerdo al valor catastral del inmueble en base a una escala establecida.

Así también se tienen otros como ser el impuesto directo a los hidrocarburos, el impuesto a las salidas aéreas al exterior, el impuesto al juego, el régimen complementario al impuesto al valor agregado, el impuesto especial a la regularización impositiva, el impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores y el impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados.

2.5.2. Tasas.

Son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios públicos o bien la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

- Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
- Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de la autoridad.

“Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria la prestación efectiva, directa, inmediata, cuantificable o medible de un servicio público al sujeto pasivo que efectúa el pago.” (AYALA, 2007)

Cuyo monto es determinado en la magnitud requerida para cubrir el pago del servicio público.

De acuerdo a lo señalado en el Código Tributario en su art. 11 “las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos siguientes características:

- Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
- Que para los mismos este establezca su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad”.

2.5.3. Contribuciones especiales.

Son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras estatales destinadas a un grupo en específico y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

“Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria determinados beneficios recibidos del Estado por algunos grupos de personas” (AYALA, 2007)

Estos pueden ser de dos tipos:

- **Contribución especial de mejora**, se dan para cubrir el costo de una obra pública que produce un incremento en el valor de la propiedad inmueble.
- **Contribución especial de seguridad social**, consiste en aportes obligatorios laborales, estatales y patronales para cubrir la prestación de servicios de seguridad social a corto y a larga plazo.

2.5.4. Patentes.

“Son tributos que tienen como hecho generador de la obligación tributaria una circunstancia o actividad económica cumplida en una jurisdicción municipal o concesiones de superficie para la exploración y explotación de recursos naturales” (AYALA, 2007)

2.5.5. Elementos de los tributos.

Cuenta además con los siguientes elementos:

- Sujeto activo, es el Estado por excelencia el encargado de la recaudación de los ingresos para el cumplimiento de sus fines.
- Sujeto pasivo, son todos los contribuyentes ya sean estas personas naturales y jurídicas quienes tienen la obligación de cumplimiento de las prestaciones tributarias de forma directa o como sustituto.

“Son aquellas personas naturales o jurídicas o asociaciones jurídicas sin personalidad jurídica reconocida, o sus sustitutos (son el agente de retención del tributo y el agente de percepción de toda la operación grava incluyendo el tributo) obligados al pago del tributo, por verificarse en ellas directamente el hecho generador” (AYALA, 2007, pág. 141)

- Hecho Generador, es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica establecido en la ley para configurar cada tributo, cuyo cumplimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

“El hecho generador es el supuesto legal descrito por la ley en forma hipotética y cuya realización fáctica en la realidad determina el nacimiento de la obligación tributaria”. (AYALA, 2007, pág. 141)

- Alícuota, es el valor fijo o porcentual establecido por ley. También recibe en nombre de tasa y esta es “la medida del gravamen tributario establecida en porcentajes o en tasas específicas que se aplican sobre la base imponible”. (AYALA, 2007, pág. 141)
- Base imponible, es el valor monetario sobre la que se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar. “ la base imponible consiste en la cuantificación en términos monetarios de la materia imponible del hecho generador” (AYALA, 2007, pág. 141)

2.6. Forma de extinción de los tributos

2.5.1. El pago

Pago es el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita por la ley. Pero más específicamente significa el cumplimiento de obligaciones de dar dinero.

“Es la más importante forma de extinción de las obligaciones tributarias, porque es la manera normal u ordinaria, puesto que los tributos son creados para ser pagados. Este consiste en dar una suma de dinero por concepto de cumplimiento de una obligación tributaria” (AYALA, 2007, pág. 169)

“La forma más común del pago del tributo es la realizada por el sujeto pasivo en su declaración jurada, a través de la cual el contribuyente efectúa una especie de rendición de cuentas, señalando la base imponible y el impuesto resultante”(GARCIA O. C., págs. 156-157).

“Otra modalidad de pago resulta de una determinación. El monto fijado para este pago ha sido establecido por la administración y el contribuyente puede avenirse o no a esta determinación y, en su caso impugnar la misma a través de los procedimientos establecidos en el propio Código Tributario”(GARCIA O. C.).

2.5.2. La Compensación

“Es la forma de extinguir la obligación cuando las dos partes de la misma son, a su vez, partes en otra obligación, de suerte que lo debido en la primera se neutraliza con lo debido en la segunda. Así, el acreedor en la primera obligación es deudor en la segunda, de quien era deudor en la primera. El que tiene derecho a cobrar 100 de quien, por otra obligación, puede exigirle 100, plantea la necesidad de recurrir a un mecanismo de pago abreviado, nombre con el que también es conocida la compensación.

Esta ópera pesando juntas las obligaciones distintas y, en la cantidad concurrente, extinguir sus respectivas deudas. Además de ser doblemente acreedores y deudores, lo han de ser con carácter principal; también es preciso que las deudas sean de dinero o, siendo fungibles, sean de la misma especie, así como que ambas deudas estén vencidas, sean líquidas y exigibles” (Enciclopedia Jurídica, 2015).

“Es una forma de extinción de la obligación tributaria que consiste en confrontar los créditos fiscales a favor del sujeto pasivo con los débitos fiscales a favor del Estado”(AYALA, 2007, pág. 199)

Así también García expresa el siguiente concepto al respecto diciendo que la compensación se presenta “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 establecidos en la legislación de cada país”(GARCIA O. C.)

2.5.3. Confusión

“Modo de extinción de una situación jurídica por la reunión en una misma persona de dos cualidades contrarias que tienen que distribuirse a dos personas para que la situación jurídica perdure. Ej.: si el acreedor hereda de su deudor, la acumulación de las dos cualidades opuestas determina confusión y, por tanto, extingue la relación obligatoria”(Enciclopedia Jurídica, 2015).

“Es una causa de extinción de la obligación tributaria que se presenta por la transferencia del bien sujeto al tributo por parte del sujeto pasivo a la Administración Tributaria, de manera que esta última queda en la situación de aquel”(AYALA, 2007)

En resumen la confusión se presenta cuando el sujeto activo adquiere al mismo tiempo la situación de sujeto pasivo.

2.5.4. Condonación

Se entiende como aquella forma de extinción de las obligaciones tributarias es un acto de liberalidad en virtud del cual el acreedor renuncia total o parcialmente a la

prestación, lo que implica, por ende, que la deuda se extingue en su totalidad o en la parte que corresponda.

Dado que el acreedor de la relación tributaria no puede renunciar al crédito tributario, la condonación, como medio de extinción de obligaciones tributarias violenta el principio general de indisponibilidad, de ahí que se exija que la misma se establezca por Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. (Crear empresas, 2015)

“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, 2007, pág. 206)

Normalmente se da a partir de la promulgación de una ley por la que se “perdona” la deuda tributaria en su pago o que establece una serie de beneficios para un determinado grupo de contribuyentes o respecto a las multas e intereses que hubiese generado esta.

En su concepto se entiende que “la condonación (también llamada remisión) es la extinción de la obligación tributaria o de su fiscalización o cualquier otra modalidad de obligación, por la promulgación de una ley” (GARCIA O. C., 2008)

2.5.5. Prescripción

La prescripción es la extinción de la deuda tributaria, motivada por la inactividad de su titular durante un plazo legal predeterminado. Conforme a esta institución, el ente público acreedor no podrá determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ni exigir el pago de las deudas liquidadas. Este tema será abordado con mayor profundidad más adelante en el capítulo correspondiente.

Capítulo 3

Importancia de los Principios y de las Garantías Tributarias como Límites de la Potestad Tributaria.

3.1. Principios Constitucionales

Se encuentra tanto dentro la Constitución Política del Estado una serie de preceptos que hacen de guía de la aplicación de las normas tributarias aplicables tanto para la creación de nuevos impuestos como para las normas atinentes a la impugnación de actos de alcance general como ser el Recurso contra tributos ilegales en que se impugna la norma en virtud de un perjuicio para un determinado sector social, o dentro de los actos de alcance particular a través del proceso tributario contra las resoluciones determinativas de la administración tributaria que a este efecto viene a ser el Servicio de Impuestos Nacionales en sede de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Aunque para varios países estos principios sirven como recomendaciones a tomar en cuenta a momento de establecer la política fiscal dentro de sus jurisdicciones pero en varios países como ser Bolivia, México, Perú entre varios otros los establecen como requisitos necesarios y obligatorios que el legislador debe tener en cuenta a momento de emitir las normas habilitando en caso de su omisión a los contribuyentes a poder poner en movimiento los mecanismos de inconstitucionalidad.

Se señalan a continuación algunos de los principios que constituyen también garantías para el contribuyente y para la administración, los cuales se encuentran dentro del cuerpo constitucional dentro del artículo 323 inc. 1 para lo que se señala el contenido de cada uno de ellos.

3.1.1. Principio de capacidad económica o contributiva

En virtud de que todos estamos obligados a contribuir o soportar las cargas sociales, se hace necesario aclarar parámetros de diferenciación contributiva entre unos y otros, criterio que es totalmente compatible con el principio de justicia, “cada uno debe pagar conforme a su riqueza, en razón de los medios que dispone” (Sandoval, 2005). Así en entendimiento del Tribunal Constitucional en la SC 0049/2003, de 21 de mayo, ha señalado que: “(...) el mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador.

Pero ello no conlleva que el legislador va a situar a todos en las mismas posiciones jurídicas ni que tenga que intentar que todos presenten las mismas propiedades naturales ni que todos se encuentren en las mismas situaciones fácticas.

El principio general de igualdad dirigido al legislador no puede exigir que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos. Entonces, el medio idóneo para que el legislador cumpla con el mandato de este principio es aplicando la máxima o fórmula clásica: se debe tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual”.(Sentencia Constitucional, 2003)

A razón de ello este principio se puede entender como un límite a la imposición de tributaria ya que estos se deberán determinar considerando todos los caracteres de los contribuyentes esto se refiere a que la igualdad de los contribuyentes debe ser considerada en su totalidad.

En palabras de Ramírez citada por Guerrero la capacidad contributiva es “consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que

fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida que representa la base a través de la cual aporta la contribución debida del Estado”(GUERRERO, 2009).

El artículo 108 de la CPE establece que todos los bolivianos deben tributar en proporción a su capacidad económica, se debe aclarar que no se trata de una capacidad contributiva sino de una capacidad económica ya que esta última se determina en razón de una aptitud en cantidad y en calidad y que considera la condición social e individual de los contribuyentes.

3.1.2. Principio de igualdad

Ya en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 en Francia se hacía mención a que una contribución común es indispensable y que ella debe ser igualmente repartida entre todos. Respecto de los derechos pero también en las obligaciones, este principio adoptado a partir de la Revolución Francesa. La igualdad en el ámbito tributario puede ser adoptada en dos sentidos:

Desde el punto de vista jurídico, estableciendo la imposición tributaria de forma igualitaria entre todos a modo de repartición siempre que pertenezcan a un mismo régimen.

Desde el punto de vista económico, todos están obligados a contribuir a las cargas públicas.

De modo que partiendo de la premisa de que “todos somos iguales ante la ley” se establece que se deben soportar las cargas publicas bajo los criterios establecidos prudentemente por el legislador en el Art. 323 de la Constitución Política del Estado,

por ello y en relación al principio señalado anteriormente se señala el principio de progresividad para lograr una redistribución de las obligaciones que sea equitativa.

3.1.3. Principio de universalidad

Se refiere al ámbito de aplicación de la norma tributaria que el valida tanto para los nacionales como para los extranjeros, evitando así e problema de la doble imposición, cuando debe aplicarse a situaciones de hecho similares y prohibiendo que se establezcan diferenciaciones injustificadas.(Sandoval, 2005)

También llamado por una parte de la doctrina como principio de generalidad, aunque en Bolivia no se cumpla en los hechos, ya que se hace referencia a que el sector informal no contribuye, los límites a este principio se dan básicamente por las exenciones y los beneficios tributarios, mediante los cuales ciertos hechos personas o bienes gozan algunos privilegios para el no pago o pago de menos tributos, ya sea por razones económicas, sociales y políticas.

Básicamente se trata del sector informal los cuales aún se encuentran en proceso de inclusión ya que el Estado carecería de fuerza moral y legal para exigir el pago de tributos a los sectores de la economía que cumplen sus obligaciones dentro del ordenamiento tributario vigente.

Se presentan sin embargo varios obstáculos en el caso del país ya que en varias situaciones se hace dificultoso el evitar la superposición de tributos en los distintos niveles de gobierno ya sea por parte del nivel central, departamental o municipal.

3.1.4. Principio de Progresividad

Concretamente relacionado con el sistema tributario, que de forma constante debe ser reformulado adecuándose a las nuevas realidades para la ejecución de los fines,

este a su vez está revestido de un principio de no confiscatoriedad; este supone un límite que emana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que afectara la capacidad económica de los sujetos, concretamente de forma más sencilla se puede establecer que este principio se refiere a que el sistema de fijación tributaria puede ir variando en la medida de la riqueza o de los ingresos de los sujetos.(Sandoval, 2005)

3.1.5. Principio de legalidad tributaria

Contemplada en el art. 158 de la Constitución Política del Estado cuando establece que va a poder establecer la fijación de leyes de acuerdo al procedimiento legislativo establecido por parte del órgano legislativo a iniciativa del ejecutivo, y también se refiere al establecimiento de los elementos esenciales del tributo como tal respecto del hecho imponible, los sujetos a los que es aplicable, la base o cuota, y debe considerarse también como un elemento fundamental el abordado en esta investigación como lo es el ámbito temporal de validez es decir la prescripción.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de órganos de poder. En cuanto a su fundamento, “tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes y como bien señala el profesor Eusebio González García con una vinculación entre principio de legalidad y de seguridad jurídica, que da contenido a este último”(Sandoval, 2005).

Dentro de la esfera de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de nuestra Constitución, es necesario; sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural.

Por un lado, ciertamente, la función de garantía individual, pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad debe ser visto también e incluso de manera prevalente o principal como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.(Sandoval, 2005)

“El principio de legalidad puede conectarse también con el de seguridad jurídica o certeza de Derecho. En la doctrina clásica Adam Smith se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales. Desde el punto de vista jurídico, puede considerarse que esta exigencia se halla incorporada en parte en el principio de legalidad”(Sandoval, 2005).

Se puede concluir diciendo que el principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación no única sino plural, dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio que resulta bastante importante es decir, la relativa a la garantía de democracia en el procedimiento de establecimiento de los tributos.

A su vez el principio de legalidad tiene un determinado ámbito material, referido básicamente a que se salva la responsabilidad personal quedando dentro de este principio de legalidad las prestaciones patrimoniales públicas establecidas, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado. (Sandoval, 2005)

La segunda de las cuestiones, con relación al contenido del principio de legalidad tributaria, es la concerniente a los elementos del tributo que requieren la intervención del Órgano legislativo. Puesto que no todos los elementos serán determinados por ley sino tan solo los más esenciales e indispensables.

Como primera respuesta a esta cuestión se puede decir que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo. Por establecimiento de la prestación hay que entender, no simplemente su creación, sino también la determinación de sus elementos esenciales.

Ahora bien, ¿Cuáles son estos elementos esenciales o configuradores del tributo? “En todo caso los elementos determinantes de la identidad de la prestación, así como los relativos a su entidad o cuantificación.

La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuanto hay que pagar (base, tipo, cuota). Existe aún algún elemento que debe considerarse esencial como es el relativo a los plazos de prescripción.”(Sandoval, 2005)

“No quedan, en cambio, comprendidos dentro de la garantía del principio de legalidad tributaria aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley: lugar del pago, plazos,

etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria.”(Sandoval, 2005)

3.1.6. El principio de proporcionalidad

La Constitución Política del Estado en su artículo 27 hace referencia a que los tributos se deben fijar en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos.(GARCIA O. C., 2008, pág. 64) Por otro lado la progresividad para el caso de los impuestos a la renta y en general a todos aquellos que hay posibilidad de medir la capacidad contributiva de los sujetos

3.1.7. El principio de Seguridad Jurídica

En palabras del profesor Villegas “la seguridad jurídica enfocada desde un punto de vista objetivo, consiste para la opinión predominante en las garantías de la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos y desde el punto de vista subjetivo, en la convicción y confianza que tiene la persona de estar exenta de peligros, daños y riesgos, de saber a qué atenerse” (GARCIA O. C., 2008, pág. 69)

Así en el campo del derecho tributario es muy corriente en varios países que se realice con mucha frecuencia cambios tributarios en los que se modifica el tratamiento del sistema tributario creando así una gran dificultad para los contribuyentes, está vinculada a tres elementos importantes:

- a)** Confiabilidad, para que se genere un ambiente de confianza entre los contribuyentes para que sean claras para evitar interpretaciones o adecuaciones caprichosas.

- b)** Certeza, que debe acompañar a la aprobación de las leyes y normas reglamentarias no tiene que producir ninguna de las situaciones vinculadas a la inestabilidad normativa ocasionada por cambios constantes.

Establecido también en varias sentencias constitucionales producidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional entre ellas la 409/2012-R que establece que “La seguridad jurídica como un principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal, por lo tanto, la relación la relación Estado-Ciudadano, debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial a las leyes, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los derechos y garantías fundamentales, previstos en la Ley Fundamental, es decir, que sea previsible para la sociedad la actuación estatal”.

Es así que la prescripción encuentra su fundamento de existir en este principio ya que se antepone inclusive a otros principios en virtud de que en materia tributaria es necesario para poder conseguir paz social el que los contribuyentes tengan certeza de la existencia de sus obligaciones y que aun yendo en contra del principio de justicia social y de igualdad social para el sostenimiento equitativo de las cargas colectivas. Se trata de castigar la negligencia de una mala administración tributaria que no ejercita sus funciones u obligaciones de forma efectiva y oportuna y no de un premio al contribuyente que no paga su deuda.

Capítulo 4

Fundamentos Legales para la Determinación de los Plazos de Prescripción de las Acciones de la Administración Tributaria.

4.1. Política Fiscal en Bolivia.

La política fiscal de un determinado Estado se basa en un serie de principios para su establecimiento como ser la igualdad, la universalidad, la progresividad, la capacidad económica, etc.

En el marco de tributos respecto de su característica basada en el principio de legalidad debido a su creación en la asamblea Legislativa Plurinacional quien regulara la creación, modificación o supresión de tributos a nivel nacional, siendo lo propio en el caso de los impuestos departamentales, las tasas y las contribuciones especiales por parte de las asambleas departamentales y por último en el ámbito municipal. Es imprescindible además que estas reparticiones territoriales a momento del ejercicio de sus facultades consideren las siguientes premisas:

- 1)** Que no van a poder crear impuestos cuyos hechos imponible sean análogos a los impuestos nacionales los cuales revisten de preferencia o prioridad respecto de los otros.
- 2)** En concordancia con lo anteriormente señalado se puede concluir que estos entes no podrán crear impuestos que graven actividades o bienes que estén fuera de su jurisdicción territorial.
- 3)** Tampoco pueden crear privilegios que no establezcan un régimen de igualdad entre los que residen en dicha jurisdicción y los que no.

- 4) Ni podrán por ultimo establecer tributos que no permitan que se desarrolle la libre transitabilidad de personas dentro de la jurisdicción a la que representan.

Por otro lado el Plan Nacional de Desarrollo dentro de lo que se refiere a la sostenibilidad macroeconómica Institucional y Política, hace referencia a la sostenibilidad fiscal donde se describe que para disminuir la dependencia de financiamiento externo y reducir la presión del Estado sobre el ahorro nacional se promoverán déficits fiscales reducidos y una trayectoria sostenible del saldo de la deuda pública.

Dentro de los aspectos señalados dentro de la ley financiera deberán estar contemplados, como medio para poder controlar dicha programación a efecto de generar una gestión transparente de los recursos.(Desarrollo, 2013) Así la implementación de nuevos instrumentos hará que el financiamiento externo se vea sostenido por el financiamiento de interno de los contribuyentes provenientes del cobro de impuestos tasas y de las contribuciones especiales.

A través del mecanismo de fiscalización garantiza la transparencia fiscal ya que le permite al ciudadano tener libre acceso a la información del estado financiero y de la ejecución de proyectos así como de la cantidad de ingresos reales y los márgenes de inversión pública del Estado, permitiendo establecer una especie de pacto fiscal y control social. (Desarrollo, 2013)

4.2. Procedimiento tributario y Proceso Tributario en Bolivia

Procedimiento tributario “es el conjunto de actos realizados por la administración tributaria en relación jurídica con el contribuyente, con la finalidad de determinar la

deuda tributaria conseguir el pago de la misma y en su caso determinar la deuda tributaria, conseguir el pago de la misma y en su caso determinar los ilícitos tributarios para aplicar las sanciones previstas en ordenamiento jurídico tributario”(ALBA, 2006, pág. 76).

Proceso tributario “es el conjunto de actos coordinados tendientes a dilucidar una controversia entre partes por una autoridad independiente e imparcial a través de una sentencia.(ALBA, 2006)La denominada vía de impugnación judicial a través del proceso contencioso administrativo.

De aquí se puede concluir diciendo que el procedimiento tributario tiene un carácter administrativo. Lo que podría jugar en contra del contribuyente ya que al ser la misma administración quien conozca el proceso el tribunal no cuenta con el carácter de imparcialidad e independencia que se requiere.

Además de que las resoluciones que emiten no tiene valor de cosa juzgada sino tan solo de una resolución administrativa que puede ser impugnada nuevamente en sede superior o en la vía judicial, lo que se conoce como el proceso contencioso administrativo. Además de los recursos de alzada y jerárquico como medios de impugnación igualmente válidos.

Habiendo realizado este breve análisis del derecho tributario sustantivo en la legislación nacional, es oportuno expresar que la prescripción como tal solo opera como un medio excepcional pues dentro de un proceso como el anteriormente mencionado a momento del cobro será el contribuyente quien de oponga a la ejecución de la deuda a través de la prescripción proponiendo todos los medios de prueba con los que cuente.

4.3. Determinación de la deuda tributaria

De acuerdo al art. 92 del CTB la determinación tributaria “es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su existencia”

En palabras de García “esta determinación puede efectuarse por actividad propia del constituyente en cumplimiento de su obligación, o también por intervención de la administración tributaria cuando aquel no ha efectuado esa determinación. Es frecuente el uso del vocablo “liquidación” con el mismo significado de determinación aunque su alcance es más limitado”(GARCIA O. C., 2008, págs. 135-136)

A su vez el art. 43 del CTB establece que la base imponible puede determinarse por lo métodos siguientes:

- a) Sobre la base cierta, tomando en cuenta la contabilidad y los documentos e información del sujeto pasivo.
- b) Sobre base presunta, en base a hechos que por su vinculación o conexión con la obligación tributaria, permitan deducir la existencia y cuantía del tributo.
- c) Cuando la ley le encomiende al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, esta deberá practicarse sobre base cierta y solo podrá realizársela determinación sobre base presunta de acuerdo a condiciones previamente establecidas en el propio Código.

Se equipara el acto de determinación con un acto de jurisdicción y que García citando a Gianini autor italiano señala que “la liquidación del impuesto consiste en sentido amplio, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva con la

siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”(Bujanda, 1977)

“La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”(JARACH, 2008)

Aludiendo también a las palabras del profesor Villegas que señala que “la determinación es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda”(VILLEGAS, 1987)

La determinación supone un acto formal que nace a partir de una declaración expresa que realiza la Administración Tributaria, la que recibe el nombre de Resolución Determinativa, la que resulta de un proceso de fiscalización y que da origen a partir de ella a una Vista de Cargo, esta resolución tiene para algunos autores un carácter constitutivo ya que constituye una obligación y que precisa el monto imponible y para otros tan solo tiene un carácter declarativo ya que la obligación nace al producirse el hecho imponible y con la determinación solo se hace efectiva.

Las formas de determinación de la obligación tributaria se puede realizar por el sujeto pasivo, por la Administración Tributaria o de manera mixta cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos a partir de los cuales la misma fija el aporte a pagar.

4.4. Vista de Cargo

Se presenta a la conclusión de la etapa de fiscalización, sea como consecuencia de las obligaciones incumplidas por parte del contribuyente o del tercero responsable y/o como resultado de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación ejercidas por parte de la administración tributaria se gira la vista de cargo.(ALBA, 2006)

“Una vez que el contribuyente o tercero responsable es notificado con la vista de cargo, tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular sus descargos”.(ALBA, 2006)

4.5. Resolución determinativa

Una vez vencido el plazo de treinta días la administración tributaria dictara la resolución determinativa, debiendo al efecto notificar al contribuyente o tercero responsable cumpliendo con todos los requisitos establecidos en el CTB.(ALBA, 2006)

4.6. La Ejecución Tributaria

Opera a partir de la determinación de un título ejecutivo tal y como lo señala el artículo 108 del CTB ya sea a través de una resolución determinativa o sancionatoria por el monto adeudado o por la administración tributaria ya que de acuerdo a lo señalado por el CTB realizando un análisis de la ley sin las modificaciones introducidas por las Leyes Nro. 291 y 317 en que se establecía un plazo de cuatro años para la prescripción de las acciones de la administración entre las cuales se puede señalar a la ejecución tributaria, dicho cómputo inicia con la notificación con dichos títulos en base a las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente.

Capítulo 5

Situación jurídica de la prescripción dentro del ordenamiento jurídico boliviano.

5.1. Concepto

La prescripción se entiende en sus dos maneras una adquisitiva y otra extintiva para el presente trabajo se tomara en cuenta esta última ya que como afirma Soler “la prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto en la ley”(GARCIA O. C., 2008, pág. 163)

Ya Ayala señala que la prescripción extintiva se presenta cuando a administración tributaria permanece inactiva durante determinado tiempo que por regla general establece un plazo prudente y que a cuyo acaecimiento se extinguen las deudas tributarias y consiguientemente la facultad de aplicar multas, practicar verificaciones, rectificaciones y modificaciones. (AYALA, 2007)

Doctrinalmente reconocidas las formas de prescripción de las obligaciones, y así también muchos doctrinarios encuentran similitud entre a caducidad y algunos otros la distinguen como parte de un género de la prescripción. En palabras de Grawein se puede señalar que “la caducidad es la duración temporal de un derecho que desaparece por el mero transcurso del tiempo, siendo indiferente la inactividad o actividad del titular” (ALBA, 2006).

Se puede señalar además que dos posturas son reconocidas por otra parte de la doctrina respecto de la caducidad la primera señala que ante la existencia de

derechos a los cuales ya al nacer les es concedida una duración limitada y que por lo tanto, con el fin de su plazo de vida se extinguen.

“La prescripción es una modalidad de extinción de la obligación tributaria que se produce por el solo transcurso del tiempo. Esta extinción está referida por lo general al pago de la obligación tributaria, a la fiscalización y a todos los elementos que acompañan al tributo prescrito”(GARCIA O. C., 2008, pág. 163)

Señalando que la obligación tributaria jurídica es una relación que nace a partir del advenimiento de un hecho generador en el mundo fáctico siendo que el Estado es el sujeto activo de la relación y los sujetos pasivos los contribuyentes este tiene un comienzo y una final, la prescripción supone una de ellas ante el incumplimiento de la misma y por la falta de acción del Estado, la deuda de sujeto pasivo resulta no pagada, aunque queda claro que el sujeto activo sufre una disminución en su patrimonio debido a que no ve satisfecho su crédito.

No obstante se puede señalar la enseñanza de la doctrina a entendimiento de la Administración Tributaria que: “La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esta institución no extingue la obligación, sino únicamente la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción de acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella”(MARTIN, pág. 189) de lo que se puede extraer que no prescribe la obligación sino que es la acción de la Administración Tributaria la que se extingue por el transcurso del tiempo.

5.2. Fundamento

El fundamento de este instituto jurídico es el principio de seguridad jurídica, ya que no puede existir esta deuda sobre el contribuyente deudor esta obligación de forma indefinida o eterna ni tampoco estar sujeto a las acciones eventuales del Estado. Siendo que aun habiéndose extinguido la deuda por el pago del contribuyente está aún podría ejecutarse.

La finalidad de la institución es preservar la paz entre los contribuyentes y al propio tiempo obligar a los organismos recaudadores a mejorar y hacer que actúen con efectividad su sistema de fiscalización y de recaudación, por tanto se reafirma lo dicho líneas arriba ya que por un lado es una garantía de los contribuyentes y por otro lado se trata de un deber por parte del Estado a través de sus instituciones de ejecuciones.

También el español Pastor señal la existencia de dos fundamentos para la existencia del instituto de la prescripción:

- Por un lado la Seguridad jurídica puesto que en cualquier derecho se genera una relación jurídica en la que hay un “sujeto pasivo obligado al cumplimiento de una determinada acción en favor del sujeto activo, pero el cual no se puede tener indefinidamente en una situación de incertidumbre o inseguridad acerca de si el titular del derecho va o no a ejercitar su derecho. De ahí que se impone un límite temporal al ejercicio del derecho”.(PASTOR, 2009)
- Por otro lado la Buena fe ya que “con la prescripción el ordenamiento jurídico trata de obligar al titular del derecho a ejercitarlo, pues si no lo hace en un tiempo prudencial acabará perdiéndolo. Se trata, por tanto, de sancionar la

vagancia del titular del derecho ya que si retrasa el ejercicio del derecho puede llevar a crear en el sujeto pasivo la confianza y expectativa de que ese derecho no va a ser ejercitado, resultando perjudicial su ejercicio excesivamente retrasado”(PASTOR, 2009)

Se refiere básicamente a la negligencia del titular y a la falta de ánimo de cumplimiento o reconocimiento del sujeto pasivo.

5.3. Contenido

La prescripción extintiva o liberatoria, supone la pérdida de un derecho o de una acción por su no ejercicio durante un lapso marcado por la ley. Es decir se pierde el derecho del acreedor o la acción para ejercer ese derecho, en atención a las diversas doctrinas o a las diferentes legislaciones.(Novaro, 2010)

La seguridad jurídica acompaña a la prescripción y a efectos de ello se señala que es lo que supone este concepto “la doctrina alemana, al define el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en estos términos, la seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza”.(Hernández)

“En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de “previsibilidad” por la que tenemos que optar es la de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto

normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la “previsibilidad”, debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario”. (Hernandez)

5.4. Teoría de los derechos adquiridos

Para Louis Josserand la “ley debe respetar los derechos adquiridos, los actos realizados bajo su protección continuarán intactos, fuera de estos se tratan de simples esperanzas y que el legislador puede destruir” puesto que las simples expectativas no constituyen derechos, generalmente corresponden a meras situaciones de hecho y no de derecho, ya que no son intereses que gozan de protección jurídica y en tanto no se trate de un derecho consolidado no son sino simples detentadores, para lo que únicamente pueden realizar actos conservatorios.

También señala el autor Merlín que “los derechos adquiridos son todos aquellos que ya han ingresado dentro del patrimonio de la persona” de acuerdo a la doctrina más reciente Bonecasse hace referencia a la existencia de “situaciones jurídicas” unas veces concretas y otras abstractas.

Es por esto que en principio la administración entiende que la ley no puede pretender destruir lo que se ha constituido en un derecho adquirido aun así ésta concluya y surta sus efectos bajo lo establecido por la nueva ley cuando el derecho ya había

sido adquirido de forma anterior a este, por tanto resulta muy importante a efectos de conocer porque a la fecha la Administración de Impuestos Nacionales interpreta, en su Resolución administrativa N° 23-0083-2015, a la norma tributaria en dos sentidos con y sin las modificaciones, no opera así en materia tributaria puesto que en tanto no haya transcurrido el plazo señalado por la norma para la prescripción siendo el comienzo de computo de este la notificación con la resolución determinativa respectiva y solo al cabo del cumplimiento de los plazos bajo las condiciones legales se puede referir a la existencia de un derecho adquirido.

5.5. Análisis legal de la prescripción de Bolivia.

La legislación nacional determina cierto orden de prelación respecto de las fuentes del Derecho Tributario de carácter limitativo en el art. 5 del CTB que se expresa de la siguiente manera:

- 1) La Constitución Política del Estado
- 2) Los convenios y tratados internacionales.
- 3) El Código Tributario
- 4) Las leyes
- 5) Los Decretos Supremos
- 6) Las Resoluciones Supremas
- 7) Las demás resoluciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados.

Es en este sentido que el trabajo hace un análisis de los mismos siguiendo como parámetro ese orden.

5.5.1. Constitución Política de Estado.

Dentro del análisis que se viene realizando se hizo mención de la seguridad jurídica como un principio pero se trata de un pilar fundamental no solo para el Derecho sino para la existencia pacífica de una sociedad dentro de los Estados.

Así la Constitución Política del Estado, reconoce el “principio de seguridad jurídica”, cuando: garantiza la seguridad de las personas (Art.9 num.2); dispone que la potestad de impartir justicia se sustenta en el principio de seguridad jurídica (Art.178); establece que la economía plural se articula sobre el principio de seguridad jurídica (Art.306); dispone que la economía plural comprende el respeto a la iniciativa empresarial y la seguridad jurídica (Art.311.II.5).

Además en su Artículo 13.II establece que los derechos que ella proclama no serán entendidos como negación de otros derechos no enunciados, y por mandato de su Artículo 410.II el bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país.

La Constitución actual garantiza el derecho al debido proceso (Art.115.II); establece el deber de tributar en proporción a la capacidad económica (Art.108 num.7); señala que la Administración Pública se rige por el principio de eficiencia y resultados (Art.232); dispone que la política fiscal se base en los principios de capacidad económica, capacidad recaudatoria (Art.323.I). Reconoce la imprescriptibilidad del patrimonio cultural del pueblo boliviano (Art.99.I); de determinados delitos (Arts.111, 112); de deudas por daños económicos causados al Estado (Art.324); de los

recursos naturales (Art.349.I); de los hidrocarburos (Art.359.I), lo cual en una interpretación negativa, implica el reconocimiento de la prescripción en otros ámbitos, tales como el tributario.

5.5.1.1. Dudas respecto al art. 324 de la CPE.

Respecto de la supuesta imprescriptibilidad tributaria prevista en el Artículo 324 establecido en la Constitución Política del Estado, referido a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado.

“La AIT se ha pronunciado sobre la aplicación y alcance del art. 324 de la CPE, mediante las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0031/2010, AGIT-RJ 0146/2010, AGIT-RJ 0147/2010 y AGIT-RJ 0448/2010, entre otras, señalando expresamente que el daño económico causado al Estado, previsto en referido precepto constitucional, no se aplica o corresponde al incumplimiento del pago de tributos, si no al daño económico que emerge cuando la Administración Tributaria ha omitido o no ha tenido el cuidado de efectivizar una determinación tributaria oportuna y/o concretizar su cobro en un determinado tiempo”.(Escobar, 2015)

Así también la correspondiente Ley SAFCO y en el Decreto Supremo 23318-A que determinan en cuanto a sus ámbitos de aplicación que la responsabilidad civil determinada por un dictamen de responsabilidad civil emitida por el Contralor General de Estado a través de una auditoria externa o interna rige para los servidores públicos en todas sus reparticiones así como para los particulares que “reciban” ingresos del Estado se entiende por efecto de un contrato a efectos del resarcimiento del daño causado establecido de igual forma en la Ley 004 para el

caso de delitos de corrupción. Como resulta evidente los ingresos fiscales que percibe el Estado son captados de personas en su mayor parte privadas y por efecto de apercibimiento del Estado ya sea a partir de ingresos directos a partir de la firma de contratos o de forma directa a través de ingresos estatales de una naturaleza distinta y cuya finalidad varia grandemente.

“Por su parte, la Sala Plena del TSJ, en sus Autos Supremos N° 281/2012, 281/2013, 400/2013 y 005/2014, ha sostenido que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales (responsabilidad civil); asimismo, el TSJ encuentra concordante con dicho precepto el artículo 152 del Código Tributario, que dispone "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios de la Administración Tributaria y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado”.(Escobar, 2015)

5.5.2. Código Civil

A partir del art. 1492 en adelante se hace referencia a los efectos extintivos de la prescripción, estableciendo que “Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece” y determina además que el plazo de prescripción comienza a correr a partir de que el titular ha podido ejercer dichos derechos o desde que ha dejado de ejercerlos y estableciendo que la hasta antes de la adquisición efectiva de la prescripción como derecho esta es irrenunciable ya que podría ser oponible aun en ejecución de sentencia sin embargo una vez que la prescripción ya forma parte del patrimonio de la persona como un derecho propio y disponible esta si puede ser disponible siendo que el cumplimiento total o parcial de la obligación prescrita importaría la renuncia a la prescripción.

En este análisis realizado a los artículos pertinentes de la prescripción de puede evidenciar los siguientes puntos a resaltar:

- Que el código determina que el plazo de prescripción comienza a correr a partir de que estos pudieron ser cobrados por el acreedor por lo que tratando de aplicar este concepto en materia tributaria se trataría de una resolución determinativa a partir de la cual se fija el monto a cobrar por el ente administrativo y ante la falta de la ejecución por este último se trataría de una obligación exigible solo a partir de ese momento.
- Otro punto a analizar es que el reconocimiento o el cumplimiento de la obligación prescrita es equivalente a la renuncia del derecho prescrito y por ende tampoco este cuerpo legal termina de darle la suficiente eficacia y fuerza legal a la figura de la prescripción.

- Respecto a los plazos que establece para la prescripción determina un régimen distinto al que se utiliza en materia tributaria.

5.5.3. Código Tributario.

Por otro lado el Código Tributario señala en sus artículos 59 al 62 los plazos de prescripción de las acciones de la administración, tanto como de las sanciones emergentes para el caso de las contravenciones tributarias, el cómputo para determinar su inicio, así como la interrupción y la suspensión. Sin embargo cabe señalar que esta norma señala la prescripción de las acciones que tiene la administración para determinar la deuda tributaria. Pero no así la obligación como tal objeto a tratarse más adelante de forma concreta.

La prescripción se encuentra regulada en el art. 59:

El anterior Código Tributario establecía a la letra lo siguiente:

“I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. Determinar la deuda tributaria. Imponer sanciones administrativas. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliara a siete años 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 que no le corresponda.

III. El termino para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias rescribe a los dos años”

5.5.4. Ley Nro. 291 de 22 de Septiembre de 2012.

De forma posterior con las modificaciones introducidas con la puesta en vigencia de la Ley N° 291 de 22/09/2012; Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE – 2012), mediante su Disposición Adicional Quinta, quedando redactada de la siguiente manera:

“I. 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.

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.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible”

Como anteriormente se había señalado la determinación tributaria se refiere utilizando la definición de Villegas al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quien es el obligado a pagar la deuda al

fisco y cuál es el importe de la deuda”, entendiéndose que puede realizar tal determinación tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo

Determina este último párrafo que la facultad de ejecutar la deuda tributaria “determinada” es imprescriptible, habiéndose realizado un análisis interpretativo de lo que supone este escrito de acuerdo a la Resolución administrativa 00023/2015 emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales se ha llegado a la conclusión de que la Administración Tributaria entiende que a partir de la existencia de algún un título ejecutivo de entre los descritos en el art. 108 del CTB esta se constituye imprescriptible para todos los casos a partir del 22 de septiembre de 2012 año en que fue puesta en vigencia la Ley Nro. 291 ratificada en su contenido por la Ley Nro. 317, y en análisis de la autora del presente documento no es sino tan solo una forma de endurecer la norma de forma que quizá resulta injustificada puesto que la eficacia de la política fiscal en un país no solo se mide por la rigidez de sus normas sino también por la eficacia de los mecanismos de cobro de la misma administración.

En este sentido la Ley Nro. 291 realiza a la par la modificación de los siguientes 4 artículos del Código Tributario Boliviano:

- 1) El art. 59 referido a la prescripción tributaria específicamente a los plazos de prescripción que establecía un plazo de 4 años para las obligaciones tributarias, como ya se había explicado con más detalle anteriormente, y que de forma posterior se amplía hasta los 10 años de forma gradual desde el año 2013 hasta el 2018 y de 3 a 5 años para el caso de las contravenciones tributarias no obstante cabe aclarar que lo que se extingue es el derecho material del tributo, es decir el derecho a ejercer su cobro, no así el derecho

subjetivo del Estado, a través de la Administración Tributaria, derecho que no prescribe.

- 2) El art. 70 referido a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo que en su núm. 8 establece que “en tanto no prescriba el tributo aun considerando las ampliaciones del plazo, este debe conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible”.

Dicho sea de paso de igual manera es resultado de la Ley Nro. 291 en su disposición adicional octava. Este evento claramente dificulta bastante el control que deberá llevar el sujeto pasivo pues resulta excesivamente dificultoso y oneroso el poder cumplir con esta disposición ya que se deben conservar todos estos registros dentro de los mismos establecimientos que son los determinados como domicilios tributarios y más aun computando el tiempo con los nuevos plazos.

- 3) El art. 154 dentro del título referido a los ilícitos tributarios en su núm. III establece que la prescripción durante la fase determinación y prejudicialidad suspenderán la prescripción y en su núm. IV extendió de igual forma el plazo para ejecutar las sanciones a través de las acciones administrativas de 3 a 5 años igualmente.
- 4) El art. 162 referido a que “darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y en la omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial”

5.5.4.1. Principio de exclusividad presupuestaria dentro de la ley Nro. 291

La ley presupuestaria considera dentro de su contenido una parte cuantitativa referida específicamente a la asignación concreta de recursos a las distintas reparticiones del Estado, y otra parte normativa que considera una serie de principios presupuestarios, entre los que se encuentra el principio de exclusividad.

Relacionado íntimamente con el principio de universalidad que establece que el presupuesto debe ser elaborado incluyendo todo aquello que sea materia de presupuesto, es decir el total de los ingresos y de los gastos, puesto que el principio de exclusividad exige que no sean parte de la ley financiera los asuntos que no sean

inherentes a la materia, ya que se debe relacionar con materia financiera y de programación.

Al haberse insertado las modificaciones dentro de una ley de carácter anual que fuera salvada posteriormente por otra disposición del mismo tipo, no se habría tomado en cuenta el carácter de exclusividad presupuestaria debido a que estas modificaciones a esta ley fundamental responden a una finalidad distinta a la de dicha norma financiera.

5.5.5. Ley Nro. 317 de 11 de diciembre de 2012.

Esencialmente dentro de los cambios que introduce al marco normativo de la prescripción tributaria se encuentra que el artículo 59 del CTB ya modificado anteriormente por la Ley Nro. 291 que establecía lo siguiente:

“I. 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 párrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año.”.

Y tras la Ley Nro. 317 determina lo siguiente:

“I. 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.”

Como se puede observar a simple vista quizá en principio pareciera que solo se retiró del texto jurídico la última parte del artículo pero realizando un análisis de lo que verdaderamente supone esta modificación podemos darnos cuenta de que aun con todas las condiciones que determinaba la ley anterior por lo menos esta última parte que fue retirada garantizaba que los nuevos plazos de prescripción no sean aplicados de forma retroactiva y se entendía que las nuevas disposiciones solo regían para lo venidero.

Tal y como lo determina el CTB en su artículo 150, no obstante a ello la Administración Tributaria entiende que dichos plazos establecidos por el artículo 59 modificado no se aplican de forma progresiva para lo venidero sino por el contrario se sostienen de la interpretación gramatical de dicha norma para aplicarla de forma retroactiva de modo que para la gestión 2013 se debe tomar en cuenta el plazo de cinco años hacia atrás para el cómputo de la prescripción, cuando así lo demuestran varias de sus resoluciones entre las que se tienen AGIT-RJ 1444/2013 de 13/08/2013, AGIT-RJ 1356/2014 de 23/09/2014.

5.6. Ley Nro. 812 de 30 de junio de 2016.

A partir de esta norma última puesta en vigencia a partir del 01 de julio de 2016 se establecen nuevos lineamientos respecto a algunos artículos del Código Tributario tal

y como lo establece en su art. 2 referido a las modificaciones de forma más concreta a cinco artículos de su estructura:

1) Artículo 47 (COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA).- Referido a los componentes de la deuda tributaria manteniéndose un interés fijo variable de acuerdo a la fecha de pago que va desde el 4% al 10%. Este punto no será abordado de forma más desarrollada debido a que no es el tema que atinge a la presente investigación.

2) Artículo 59 (PRESCRIPCION).- Anteriormente se establecía un rango de prescripción que abarcaba un límite máximo de 10 años de acuerdo a lo explicado anteriormente, modificándose a 8 años para que la administración pueda ejercer sus facultades.

3) Artículo 83 (MEDIOS DE NOTIFICACION).- Se valida como un medio de Notificación idóneo los medios electrónicos.

4) Artículo 156 (REDUCCION DE SANCIONES).- La deuda se calcula ahora sobre el saldo de la sanción establecida de un 80% hasta un 40%, de acuerdo al avance del proceso ejecutivo tributario.

Artículo 157 (ARREPENTIMIENTO EFICAZ).- Se amplía el alcance del arrepentimiento eficaz del total de la sanción hasta 10 días después de notificado con la vista de cargo.

Siendo que esta es la última modificación realizada por el legislador referente a la prescripción tampoco se logró encontrar fundamento o exposición de motivos sobre las mismas, resultando aun un plazo que pareciera haber obedecido a la situación

social del momento, pero que aún duplicaba el plazo establecido de forma originaria en el CTB, manteniéndose el carácter de prescripción de las acciones y no de las obligaciones anterior.

5.7. La prescripción de los “derechos” de la Administración

En rigor de verdad el Código Tributario no establece un verdadero régimen de extinción de los derechos y tampoco de la obligación como tal aunque dentro de una interpretación literal esto pareciera así, debido a que se trata de una extinción de las acciones que tiene la Administración para hacer valer sus derechos aunque realmente es bastante sencillo caer en error cuando más adelante dentro del mismo artículo establece que la facultad de ejecutar las deudas tributarias es “imprescriptible” aspecto que ya fue abordado con anterioridad

Las acciones que prescriben son básicamente la determinación de la deuda tributaria de oficio y la de imponer sanciones de igual manera pero no las de cobro ya que si bien el ente público ya no puede exigir el pago, este pago si puede realizarlo el mismo contribuyente con un reconocimiento erróneo que para entender de la Administración supondría una renuncia a la misma prescripción aunque esta no sea la verdadera intención del contribuyente.

La prescripción tributaria jurídica en su otra cara referida a la seguridad prevé también no solo un límite para el ejercicio de sus políticas, sino también que el hecho de fijar cierta vigencia temporal para el ejercicio de sus acciones de cobro, hace posible que la Administración Tributaria pueda efectivizar y actualizar sus sistemas de cobro, en virtud de que el Estado a quien el marco normativo ha brindado

protección y libertad para el ejercicio de sus derechos dentro de un margen temporal establecido.

5.8. Importancia de la extinción de la obligación tributaria

A estas alturas cabe analizar si es que la prescripción tributaria establecida en el CTB constituye una verdadera prescripción o básicamente una caducidad, para dejar más claro este punto es pertinente definir en que consiste uno y otro.

Conceptualmente la caducidad en materia tributaria “es la extinción de las facultades de la autoridad para determinar créditos y sanciones por el transcurso del tiempo”(RIZO, 2010) y por otro lado la prescripción en materia tributaria es “la extinción de un crédito fiscal por el transcurso del tiempo”(RIZO, 2010), como se puede apreciar hasta el momento pareciera que la prescripción es en los hechos caducidad, a continuación se expone un cuadro comparativo de las diferencias esenciales de estos dos institutos:

Prescripción	Caducidad
Se sujeta a causales de interrupción y de suspensión	No puede ser afectado por la interrupción pero si por la suspensión.
Es renunciable siempre que se trate de un derecho consolidado	No es susceptible de renuncia
Opera en la vía excepcional solo a petición de parte	Opera ipso facto aun de oficio

No obstante y habiendo aclarado la diferencia existente entre ambas figuras, se pasa inmediatamente a aclarar un tema más importante aún, porque es importante establecer la extinción de la obligación como ya se hacía notar en el concepto breve anterior y no solo de las acciones.

Como ya se había visto en capítulos atrás el principio de seguridad jurídica es esencialmente el fundamento de existir de la prescripción debido a que no puede concebirse la idea de que el deudor tenga una obligación con su acreedor de forma indefinida siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- La falta de ejercicio de las acciones o de los derechos por cualquiera de las dos partes de la relación.
- El transcurso del tiempo señalado por efectos de la ley.

Se trata de lo que parte de la doctrina conoce como silencio de la relación, en que ninguna de las dos partes ha manifestado interés para el cobro del crédito fiscal, la verdadera intención de la prescripción es brindar seguridad jurídica a los contribuyentes y la mejor manera de asegurar el cumplimiento de este fin es que se pueda consolidar la prescripción de la obligación tributaria al cabo del término que señale la Administración aun cuando esta determinación de derechos prescritos sea se ofició, ya que se ha determinado que el plazo de la misma se computa a partir de que el pago ya podía ser exigido por la administración o que la deuda ya podía ser pagada por el contribuyente

Capítulo 6

Análisis Comparado respecto a la política fiscal adoptada por otros países en lo referido a la prescripción.

6.1. Análisis de la prescripción tributaria en España

Siendo su principal fuente la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) la cual determina el plazo de cuatro años como plazo único tanto para las acciones de cobro de impuestos como para las sanciones, establece la extinción no solo de la acción sino también de las deudas tributarias ya liquidadas regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria en los artículos 66, 67, 68 y 69 la ordenación normativa de la prescripción del tributo y en los artículos 189 y 190 el régimen de prescripción de las infracciones y sanciones.

El art. 69, 2, de la LGT española de 2003, dispone que la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, añadiéndose que ello será así, “incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria”.

A ello se ha referido el Tribunal Supremo (TS), cuando, en su sentencia de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008\2330), citando su sentencia de 23 de julio de 2002 (RJ 2002, 7314), señala que “el artículo 67 LGT (de 1963) impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación) como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocieron del asunto debieron, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte”(GARCIA C. N.).

“Pero la extensión de la aplicación de oficio de la prescripción incluso a las deudas pagadas supone confirmar, como señala el artículo 69,3 de LGT de 2003, que la prescripción es una causa de extinción de la deuda, de esta manera, el efecto extintivo de la prescripción se traduce en su aplicación de oficio, de manera que el pago de una deuda prescrita constituye siempre un ingreso indebido, como así se desprende del artículo 221, 1,c) de la LGT de 2003. Se han disipado resquicios de su régimen iusprivatista como era la posibilidad, contenida en el art. 62,3 del Reglamento General de Recaudación de 1968 de renunciar a la prescripción ganada, aun admitiéndose el efecto de extinción de la deuda tributaria propia de la prescripción, se viene afirmando que esa extinción debería ser renunciable, siendo válido el pago de una deuda prescrita, “de la misma manera que se permite la renuncia a la devolución del ingreso excesivo pagado”.

El único requisito exigido sería que la renuncia fuese expresa e inequívoca (sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía-Granada- de 24 de febrero de 1997, JT 1997, 172, sentencia del TSJ de Asturias de 5 de julio de 1996, JT1996, 1691 y sentencia del TSJ de Madrid, de 18 de noviembre de 1993 (JT 1993, 1462)”(GARCIA C. N.).

Por lo que de forma tácita se estaría reconociendo que al establecer la extinción de la deuda ello importa también en parte la extinción implícita de la obligación tributaria de pago al extinguirse el objeto de la obligación que es el pago del tributo o lo que es lo mismo la deuda. Debido a que la legislación española marca una diferencia entre el derecho de cobro y derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en este sentido la deuda que se entiende

igualmente relativa a la obligación misma, si no fue debidamente determinada y se deja transcurrir el termino de prescripción entonces se hablaría de una extinción de la deuda.

Respecto de los plazos de prescripción que establece determina en el artículo 51 del Código Tributario, tras la Ley de Justicia Tributaria, un término idéntico de cuatro años tanto para la "acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación" como para exigir el pago del tributo y sus intereses.

6.2. Análisis de la prescripción tributaria en Ecuador

La prescripción consta entre los modos de extinción de la obligación tributaria. El artículo 37 del Código Orgánico Tributario, en adelante COT, en la parte pertinente dice: La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 5. Prescripción de la acción de cobro. Queda la interrogante si lo que prescribe es la obligación, o la acción para cobrarla, o ambas.

En la Codificación del COT, artículo 55, al tratar del plazo de prescripción, manifiestamente se reconoce que prescriben la obligación y la acción. “Es de notar, a pesar de ello, que antes de la Codificación, el artículo referente a los modos de extinción de la obligación tributaria decía simplemente que la obligación tributaria se extinguía, entre otros modos, por proscripción.

Los codificadores, vocales de la Comisión de Codificación y Legislación, del Congreso Nacional, excediéndose en sus atribuciones, en dicho artículo 37 introdujeron la expresión de la acción de cobro. Hay que advertir que, si se extingue únicamente la obligación, subsiste ella como obligación natural y no se la puede

pretender. Si por cualquier circunstancia el deudor la satisficiera, no tendría derecho a la devolución de su importe. En suma, a la fecha, la prescripción tributaria en Ecuador atañe a la obligación y a la acción de cobro y no es de orden público”(TROYA).

Prescribe la obligación tributaria y su acción de cobro así como las multas por el incumplimiento de los deberes formales. En la obligación tributaria se incluye los intereses. Igual suerte deberían correr los recargos creados en tiempo relativamente reciente, ya que forman parte de la obligación tributaria.

La prescripción opera en cinco años contados desde que las obligaciones tributarias fueron exigibles y en siete años a partir de la fecha en que debió presentarse la correspondiente declaración, si esta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. En el sistema del COT la determinación de la obligación tributaria no tiene valor constitutivo; la misma nace al cumplirse respecto de una persona natural o jurídica o de una unidad económica desprovista de personalidad jurídica, el hecho generador de obligación tributaria.

“La prescripción debe ser declarada por la autoridad administrativa o por el juez tributario a petición de parte. El sistema ecuatoriano facilita la declaratoria de prescripción. El interesado, aunque no sea objeto de control y fiscalización o requerimiento de pago, puede presentar una reclamación ante la administración a fin de que reconozca mediante resolución que, la obligación tributaria de que se trate, ha prescrito. Ante la negativa de la administración procede la acción de impugnación ante la justicia tributaria especializada. Los contribuyentes particulares y las empresas procuran limpiar sus cuentas inclusive dentro de su contabilidad, a fin de

que no aparezcan obligaciones tributarias prescritas en las cuentas por pagar”(TROYA).

“Si se hubiere emitido título de crédito u orden de cobro que sirven de base para la coactiva, y antes de que esta se inicie, es dable la reclamación indicada en el párrafo que antecede, como lo es dentro de los ocho días posteriores a la notificación tales títulos”.(TROYA)

Dentro del procedimiento coactivo o de ejecución el coactivado puede oponerse al mismo alegando que la obligación tributaria se encuentra extinguida por cualquier de los medios que contempla el COT, y entre ellos por prescripción. El caso debe ser conocido por el tribunal distrital de lo fiscal del domicilio del coactivado. Además, está prevista la acción directa ante uno de los tribunales distritales de lo fiscal para que se declare la prescripción. En este caso el actor es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, la parte demandada, la administración.

6.3. Análisis de la prescripción tributaria en Costa Rica

La legislación costarricense contempla en su Código Tributario dentro de su artículo 51 los “Términos de prescripción.- La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los tres años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses” en que se puede apreciar de forma expresa la admisión de la extinción de la obligación ya que señala la extinción de las acciones y de exigir el pago del tributo.

Paralelamente se contempla el derecho de devolución de los ingresos indebidos por concepto de pago de las deudas prescritas, de modo que aunque la norma establezca la extinción de las acciones de lo que se trata en realidad es del derecho.

Como señala TORREALBA “la prescripción puede referirse tanto a la posibilidad de cobrar la obligación tributaria principal (referencia al Derecho tributario material), como a la posibilidad de ejercer las potestades administrativas tendentes a la liquidación de la obligación tributaria (referencia al Derecho tributario formal)”. De acuerdo a ello el mencionado artículo se referiría a la extinción de la obligación sustantiva como adjetiva, teniendo además una serie de medios específicos para la interrupción los cuales se encuentran especificados en el procedimiento del mismo código, a diferencia de otras legislaciones en que basta realizar cualquier acto para interrumpir el computo del plazo de prescripción.

CONCLUSIONES

7.1. Conclusiones a la pregunta del problema

¿Qué reformas normativas son necesarias para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes ante las nuevas disposiciones normativas tributarias en Bolivia?

Claramente a lo largo de la investigación se pudieron apreciar los fundamentos suficientes para determinar que el régimen de la figura de la prescripción en materia tributaria en Bolivia, genera en los contribuyentes un grado de inseguridad jurídica debido a que la normativa establecida genera ambigüedades.

Entre las que se pueden señalar que, se establece un plazo de 10 años de forma progresiva para la prescripción a partir del año 2012, sin una motivación fundada del legislador al respecto, paralelamente esta modificación esta expresada en la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado Nro. 291, dicha ley que de igual forma carece de fundamentación al respecto de tales modificaciones limitándose a imponerlas, incumpliendo de forma evidente el principio presupuestario de exclusividad que hace referencia a, que la ley financiera no debe excederse en contenido que no sea referido a la materia presupuestaria, aspecto que pareciera creer resuelto el legislador con la inserción de tal modificación en las disposiciones adicionales de la ley, absteniéndose de generar criterios de consideración al respecto, por otro lado las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 317 que permiten la posibilidad de la aplicación retroactiva del art. 59 del CTB el cual contradice no solo el art. 150 del Código sino también de forma contraria a la CPE en

su art. 123 lo cual de igual forma vuelve a vulnerar el principio de seguridad jurídica entre las que fueron analizadas en el trabajo.

7.2. Conclusión al objetivo general

Dar a conocer la importancia de establecer mecanismos legales que sean claros y precisos sobre la figura de la prescripción estableciéndola como un medio de extinción de la obligación para brindarles seguridad jurídica a los contribuyentes en Bolivia.

Al cabo de la presente investigación se puede verificar en base a todos los elementos e instituciones revisadas, que el establecimiento de la modificación de los plazos procesales y en si del art. 59 del CTB, claramente ha dificultado aún más el trabajo de dicho instituto jurídico, por cuanto la realidad tan dinámica que reviste al Derecho tributario en la legislación nacional se ha encargado de colocar en un estado de constante incertidumbre al contribuyente, y que en lugar de brindarle seguridad jurídica se ha manipulado y tergiversado tanto que ha perdido totalmente su fundamento y su esencia misma.

Ya que las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 291 no solo carecen de un fundamento de razonabilidad al ampliar los plazos de prescripción de 4 a 10 años sino que generan un estado de incertidumbre respecto a su validez por no estar por encima del Código Tributario y porque vulnera el principio de exclusividad en que se debiera fundar dicha ley, además de la aplicación retroactiva de dichas disposiciones que es permitida por la Ley 317 , también de forma posterior la Ley N° 812 que aun habiendo reducido el periodo de prescripción de 10 a 8 años aun vulneraria la

seguridad jurídica del contribuyente en el entendido de que tampoco establece ningún fundamento respecto a su naturaleza, por cuanto el trabajo ha conseguido demostrar que la prescripción tributaria en Bolivia vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Es por ello que se considera como parte importante de la solución a dicha problemática ya expuesta la propuesta de determinar la extinción de la obligación y no solo de la acción, puesto que generaría un espectro de seguridad en los contribuyentes, si se entiende que el fundamento de la prescripción es esencialmente la seguridad jurídica del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

7.3. Conclusiones a los objetivos específicos.

De acuerdo a todo lo estudiado anteriormente la investigación ha logrado arrojar los siguientes resultados correspondientes a los capítulos desarrollados de manera paralela a los objetivos de la investigación:

1) Conocer el contenido y el alcance conceptual y doctrinal de las formas de extinción de la obligación tributaria.

En el Capítulo 2 se pudo evidenciar que se logró cumplir con el primer objetivo de la investigación, ya que se consiguió profundizar el marco conceptual de los tributos y de la potestad tributaria del Estado con sus características, las clases de tributos y de forma conclusiva las formas de extinción de los tributos dentro de los que se encontraba la prescripción como una de las formas.

Entendiendo que dentro de la potestad tributaria del Estado se pudo evidenciar que esta, es la facultad única del Estado el crear, modificar y extinguir los distintos

tributos no obstante esta no es una facultad discrecional ya que se ve limitada por una serie de preceptos constitucionales que se estudió en capítulos siguientes.

También se entienden a los tributos como un género dentro de los cuales se encuentran los impuestos en sus distintas clasificaciones, las tasas, las patentes y las contribuciones especiales. Son constituidas como obligaciones de carácter dinerario con distintas formas de extinción de las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos.

2) Comprender la importancia de los principios y de las garantías tributarias como límites de la potestad tributaria.

Dentro del Capítulo 3 se pudo identificar los principios constitucionales que sirven de garantías o límites a la administración entre los cuales se pudo encontrar al de capacidad económica o contributiva, referida a la diferenciación que debe realizar el Estado, pero ello de manera positiva, puesto que se deben considerar las diferencias esencialmente económicas de los contribuyentes estableciendo así una serie de argumentos que sirven de límites singulares a tomarse en cuenta por la renta, igualdad respecto de la obligación que tienen todos los contribuyentes de soportar en las mismas condiciones las cargas sociales, entendiendo que el principal fundamento para el cobro de tributos es destinar estos recursos que ingresan a las arcas del Estado a la satisfacción de las necesidades públicas y desde el punto de vista en que los contribuyentes de un determinado régimen sean tratados por igual

El principio de universalidad, ya que el pago de impuestos es global ergo son pagados tanto en el territorio nacional como en el ámbito internacional.

La progresividad referida al proceso de actualización que debe tener de manera constante la renta, tomando en cuenta el principio de realidad, el principio de legalidad tributaria, ya que parte de la potestad señalada anteriormente es delegada al Órgano Legislativo quien a través de un procedimiento legislativo debe establecer los distintos elementos constitutivos de un determinado tributo, dentro de dichos elementos debiera introducirse también la vigencia temporal de dicha obligaciones y consecuentemente la prescripción

El principio de proporcionalidad en virtud de que el tributo en su alícuota, debe ser fijado considerando el monto de la ganancia que percibe el contribuyente siempre que fuere cuantificable y seguridad jurídica de los contribuyentes ya que se debe tener marcada una línea de estabilidad de las normas tributarias en su duración y porque se constituye en el fundamento de existencia del instituto estudiado

3) Desarrollar los fundamentos legales para la determinación de los plazos de prescripción de las acciones de la administración tributaria y de la importancia de la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria.

En el capítulo 4 se pudo evidenciar que si bien es cierto que es el caso particular de Bolivia considera una política fiscal centralista, ya que admite la creación de tributos de carácter nacional pero admite también la creación de tributos a nivel departamental y municipal, para solucionar los conflictos de doble imposición considera ciertas reglas de carácter general en razón de jurisdicción territorial, material y que no sean perjudiciales entre sí.

También se pudo evidenciar que dentro del proceso de ejecución tributaria juega un papel muy importante la determinación tributaria cuyo concepto se resume básicamente en el acto por el cual uno de los sujetos de la relación tributaria declara la existencia de una deuda fiscal.

Esta se fija sobre base cierta o presunta es la más importante puesto que es a partir de esta que se fija el monto de la deuda y nace la obligación de pagar el tributo a la cual sigue la correspondiente ejecución fiscal a partir de la cual el la Administración fiscal es la que decide cobrar la deuda en favor del Estado.

Esta también se puede determinar a partir de una vista de cargo, y concluye con una resolución determinativa que puede aún ser impugnada en sede administrativa a través de los recursos de alzada y jerárquico mediante un proceso contencioso administrativo, y se pudo identificar además las diferencias entre un procedimiento tributario y un proceso tributario, siendo que la prescripción tributaria puede aún ser oponible por el sujeto pasivo aún en fase de ejecución al cabo de cumplido el plazo. No obstante no se pudieron encontrar la exposición de los motivos ni de fundamento para dar razón a la ampliación de dichos plazos.

4) Identificar la situación jurídica de la prescripción dentro del ordenamiento jurídico boliviano.

En el capítulo 5 se pudo analizar la situación jurídica de la prescripción dentro del ordenamiento jurídico boliviano, comenzando por su contenido conceptual en que la presente investigación adopta ya la prescripción como la extinción de las facultades de cobro de la administración fiscal por su no ejercicio en el tiempo.

Siendo que en revisión de varios aportes doctrinales se tiene, que si bien la prescripción se encuentra dentro de las formas de extinción de las obligaciones fiscales esta no puede entenderse de esta forma, porque a diferencia de las otras formas establecidas en la misma sección del Código Tributario todas las demás si extinguen de forma definitiva la obligación pero, no es el caso de la prescripción como se mencionó anteriormente, se extingue el derecho tan solo en sentido material para la administración pero no en sentido sustantivo.

Así también se determinó que el fundamento de la existencia de la prescripción es la seguridad jurídica, ya que nadie puede ser un deudor de por vida y porque su finalidad es obligar a la administración a mejorar su servicio, habiendo realizado el análisis legal de la prescripción de Bolivia resultando que:

Existe una suerte de fuentes de conocimiento para el derecho tributario y que de acuerdo al análisis extractado de las normas vigentes en la materia se puede concluir diciendo en principio que la Ley Nro. 291 vulnera el orden de prelación de dichas fuentes pues tiene la ambiciosa pretensión de modificar el Código Tributario vigente al modificar no solo los plazos de prescripción sino una serie de artículos referidos a las obligaciones de los contribuyentes y que además no tan solo con ello pone en un serio riesgo la seguridad jurídica de la población sino que además vulnera el principio de exclusividad en materia presupuestaria ya que contiene dichas disposiciones que no obedecen a un orden de tal carácter y que por ende la ampliación de plazos carecería de cualquier exposición de motivos al respecto puesto que se pudo evidenciar la inexistencia de tales dentro de la misma ley al estar contenidos en una serie de disposiciones de carácter “adicional”.

Es así que se realizó en principio el análisis de la Constitución Política de Estado, porque en su art. 324 determina la imprescriptibilidad de las de las deudas por daños económicos causadas al Estado, siendo que estos no son aplicables a las deudas tributarias ya que el contenido mismo de ambas es distinto porque el concepto de daño económico se refiere al daño producido por los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones respecto de los recursos a ellos encomendados y también a los particulares que hubiesen sido beneficiarios o partes contratantes con el Estado para lo que hubiesen recibido dinero del Estado y cuya finalidad o propósito es el resarcimiento del daño causado, mientras que en materia tributaria se trata más bien de la recuperación de ingresos que prevé recibir el Estado por el ejercicio de una serie de actividades previstas.

Posteriormente dentro del análisis del Código Civil boliviano se pudo evidenciar que este tampoco reconoce a la prescripción de forma plena puesto que hace referencia al reconocimiento total o parcial de la obligación prescrita como una forma de renuncia al mismo.

Más adelante dentro del análisis concreto del Código Tributario por efecto de la aplicación de las modificaciones de las leyes 291, 317 y 812 teniendo como fundamento la teoría de los derechos adquiridos siempre que el término de la prescripción ya se hubiese cumplido y ya hubiese operado bajo la anterior determinación de plazos que establecía un plazo de 4 años sin embargo los que fueron posteriores a la promulgación de esta Ley 291 de 22 de diciembre de 2012 son considerados como simples derechos expectativos los cuales no llegaron a

consolidarse. Dicha ley que fue modificada posteriormente por la Ley N° 812 que redujo el plazo máximo de prescripción de 10 a 8 años.

Siendo que las leyes mencionadas anteriormente determinan la aplicabilidad del 59 de dicha ley en que se establece la imprescriptibilidad de la facultad de la deuda tributaria determinada, entendiéndose además que la prescripción no opera *ipso jure* o *ipso legeni* tampoco de oficio sino que se debe oponer como una excepción dentro de un proceso ejecutivo de deuda tributaria por cuanto la deuda determinada por la administración a través de una resolución determinativa adquiere calidad de título ejecutivo.

No obstante en la supresión del texto normativo que realiza la Ley 317 la Administración Tributaria entiende que dichos plazos normativos modificados se pueden aplicar de forma retroactiva.

Se evidencio además que la modificación al art 70 núm. 8 del Código Tributario supone una carga adicional y bastante difícil de cumplir respecto del almacenamiento de los datos por un periodo de tiempo bastante largo ya que genera un gasto adicional en infraestructura para la conservación de los documentos contables.

5) Efectuar un análisis comparado respecto a la política fiscal adoptada por otros países en lo referido a la prescripción.

Dentro del análisis de comparación normativa internacional contenido en el capítulo 6 del trabajo se pudo encontrar que las legislaciones de España y Ecuador establecen medios de extinción del derecho sustantivo y no tan solo del derecho material, como se mencionaba anteriormente, siendo que en la mayor parte de los casos se

reconoce a la institución de la prescripción aun por el solo cumplimiento del plazo y en otros ipso jure previo registro.

Cabría en este punto una breve pero no menos importante interrogante, respecto a que si esta prescripción debe registrarse no estaría perdiendo la esencia y la naturaleza de la prescripción, aspecto que la autora deja a criterio de una siguiente investigación.

Al cabo de la presente investigación se puede verificar en base a todos los elementos e instituciones revisadas que el establecimiento de la modificación de los plazos procesales se ha encargado de colocar en un estado de constante incertidumbre al contribuyente y que en lugar de brindarle seguridad jurídica se ha manipulado y tergiversado tanto que ha perdido totalmente su fundamento y que las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 291 y 812.

Pues como ya se mencionaba anteriormente no solo carecen de un fundamento de razonabilidad al ampliar los plazos de prescripción de 4 a 8 años sino que generan un estado de incertidumbre respecto a su validez por no estar por encima del Código Tributario y porque vulnera el principio de exclusividad en que se debiera fundar dicha ley, por cuanto el trabajo ha conseguido demostrar que la prescripción tributaria en Bolivia vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes.

7.4. Conclusión a la hipótesis

En Bolivia existe la necesidad de reformar el marco normativo de la prescripción de modo que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, estableciendo a la institución prescriptiva como una forma de extinción de la obligación de las deudas tributarias.

Se determina que, en Bolivia la prescripción para poder brindar seguridad jurídica a los contribuyentes no requiere como única alternativa de solución el establecer la prescripción del derecho subjetivo, aun cuando existen suficientes herramientas para establecer que bien debiera determinarse como una forma de castigo o sanción al actuar deficiente o negligente de la Administración, sino porque también la población requiere de un mecanismo que le garantice que ya no carga con esa obligación al cabo del tiempo señalado, por otro lado del análisis del trabajo también se determina como necesario y urgente el aclarar las normas tributarias que en muchos casos inclusive podrían calificarse como inconstitucionales e incongruentes, con lo que se cumple dicha afirmación.

En virtud de los aspectos ya señalados se concluye diciendo que el efecto de las modificaciones legales en la materia, se podrían calificar como atentatorias a la seguridad jurídica ya que, carecen de un fundamento de razonabilidad a momento de haber determinado los plazos de prescripción y que vulnera el límite material que señala la potestad tributaria que rige el actuar del Estado y los principios que la coligen.

Porque también como parte de la falta de especificaciones que la norma omite y que parten de las modificaciones subsecuentes a las leyes Nro. 291, 812 y

posteriormente la 317 la retroactividad de la aplicación del art. 59 del CTB da lugar a que se aplique esta aun cuando es contraria a la CPE y al mismo CTB por la administración tributaria.

Por otro lado el mejor medio de brindarles seguridad jurídica a los contribuyentes respecto a sus derechos y también de sus obligaciones, es que la obligación sea la que se extinga por completo al cabo del plazo señalado, en virtud de la recuperación de la esencia misma de la prescripción y en atención a su fundamento de existir.

7.5. Recomendaciones

Como un primer paso para poder responder de forma favorable al grado de confiabilidad de los contribuyentes respecto del establecimiento de las medidas legales adoptadas, los legisladores deberían dar razón del fundamento jurídico social que han considerado a momento de la redacción de las mismas.

No debiera cumplirse con el objetivo de la recaudación estableciendo términos de prescripción más prolongados sino que debiera efectivizarse el sistema de cobro de la Administración Fiscal.

Una norma tan importante como el Código Tributario debería de establecer un régimen modificadorio más estricto y especializado por cuanto en consideración de toda la confusión generada en la población debe reformularse considerando que no puede insertarse modificaciones tan importantes en las disposiciones adicionales de una norma que no es específica para la materia, ya que genera un espectro de desconfianza en los contribuyentes, y consecuentemente en análisis del Tribunal Constitucional respecto del artículo 178 de la CPE que considera el

principio de seguridad jurídica debería declarar la Inconstitucionalidad de las Disposiciones adicionales Quinta y Sexta de la Ley Nro. 291, artículo segundo de la Ley N° 812 y de la Ley Nro. 317 a efectos de reformularse nuevos mecanismos de eficiencia en el cobro de tributos y realizando el correspondiente análisis de consideración legal con el marco normativo nacional.

Finalmente se debería poner a consideración de los legisladores la posibilidad de extinción de la obligación de la obligación tributaria como una forma de evitar que se realicen pagos que generen ingresos por descuido de los contribuyentes, y este sea más bien un medio para que el ente recaudador optimice sus tareas y cumpla con sus funciones de forma más efectiva, evitando una constante Litis con los contribuyentes.

PRESCRIPCIÓN MARCO LEGAL

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO - LEY No. 2492		
REFERENCIA	Sin las modificaciones introducidas por las Leyes No. 291 y 317.	Con las modificaciones introducidas por las Leyes No. 291 y 317.
Plazo (Art. 59)	“I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. Determinar la deuda tributaria. Imponer sanciones administrativas. Ejercer su facultad de ejecución tributaria”. “II. El termino precedente se ampliara a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se	“I. 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.

	inscribiera en un régimen que no le corresponda”. “III. El termino para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años”.	3. Imponer sanciones administrativas”. “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”. “III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años”. “IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible”. *Posteriormente modificado el plazo de prescripción de 10 a 8 años por efecto de la Ley N° 812.
	8. Conforme a lo establecido por disposiciones	“Núm. 8. En tanto no prescriba el tributo,

Obligaciones del sujeto pasivo (Art. 70)	tributarias y en tanto no prescriba el tributo considerando incluso la ampliación del plazo, hasta siete (7) años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el	considerando incluso la ampliación del plazo, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de
---	--	--

	equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.	aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.
Prescripción, interrupción y suspensión (Art. 154)	III. 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 dos (2) años.	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.
Incumplimiento de deberes formales	La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario.	II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las

(art. 162)		siguientes contravenciones: [...]2) La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y en la omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario
------------	--	--

*Fuente propia.

ANEXOS

Anexo 1: Marco Conceptual.

- 1) **Acción.-** Derecho que se tiene a pedir alguna cosa en juicio, y modo legal de ejercitar el mismo derecho, pidiendo en justicia lo que es nuestro o se nos debe.(Ossorio, 1999)
- 2) **Caducidad.-** Acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, por cualquier motivo, alguna disposición legal, algún instrumento público o privado o algún acto judicial o extrajudicial. La caducidad se puede producir, entre otros motivos, por la prescripción, por el vencimiento del plazo, por falta de uso, por desaparición del documento.(Ossorio, 1999)
- 3) **Constitución Política del Estado.-** Es el conjunto de normas jurídicas que organiza el Estado, reconociendo los derechos y deberes de los individuos, creando los órganos de gobierno y definiendo sus relaciones con los mismos.(Salazar, 2013)
- 4) **Derecho adquirido.-** Es el que por razón de ley, esta definitiva e irrevocablemente incorporado a nuestro patrimonio, “antes de los hechos , actos o leyes que se quieren oponer para impedir su plena efectividad y goce”(jurídico, 2015)
- 5) **Estado.-** Es la población humana asentada en un territorio determinado, sujeta a una organización jurídico-política soberana.(Peredo, 2012)

- 6) Extinción de la obligación.-** Cese, cesación, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y. a veces, de sus efectos y consecuencias también.(Ossorio, 1999)
- 7) Garantía.-** Seguridad o protección frente a un peligro o un riesgo.(Torres, 2005)
Garantías constitucionales.- Las que ofrece la Constitución (v.) en el sentido de que se cumplirán y respetaran los derechos que ella consagra, tanto en lo que se refiere al ejercicio de los de carácter privado como al de los de índole pública.(Ossorio, 1999)
- 8) Gastos Públicos.-** Los que realiza el Estado para el cumplimiento de sus fines. En realidad, quienes realizan los gastos son los contribuyentes, por lo cual Caplán, citado por Tamagno, dice que el concepto económico del gasto público no es sino la traslación del poder de compra, de manos de los contribuyentes, a favor de los servidores y productores del Estado.(Ossorio, 1999)
- 9) Ingresos Públicos.-** Son los recursos que obtiene el Sector Público por concepto de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; ingresos derivados de la venta de bienes y servicios; e ingresos por financiamiento interno y externo.(Omeba, 2001)
- 10)Potestad Tributaria.-** Facultad que tiene el Estado o sus representaciones territoriales para poder administrar y ejecutar la política fiscal dentro de un determinado territorio o jurisdicción. (Omeba, 2001)
- 11)Potestad publica.-** Representa un concepto similar al de poder, porque ambos se encuentran relacionados con el atributo de autoridad que sobre

personas o instituciones puede ser ejercida por otra u otras, así como por cuerpos colegiados, para el gobierno de una nación, dentro siempre de los términos y condiciones que la ley autoriza, requisito este último que sólo falta en las autocracias y en los países regidos totalitariamente.(Ossorio, 1999)

12)Política fiscal.- Es una rama de la política económica que configura el Presupuesto del Estado como variable de control para asegurar y mantener la estabilidad económica y evitar situaciones de inflación o desempleo.(Fischer, 1995)

13)Prescripción.- Excepción para repeler una acción por el solo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de intentarla o de ejercer el derecho al cual ella se refiere. De ese modo, el silencio o inacción del acreedor durante el tiempo designado por la ley, deja al deudor libre de toda obligación, sin que para ello se necesite ni buena fe ni justo título.(Ossorio, 1999)

14)Principio.- Fundamento sobre el que se sostiene una ciencia o arte.(Torres, 2005)

15)Seguridad jurídica.- Condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que las integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio. A su vez, la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. Como es lógico, la seguridad jurídica sólo se logra en los Estados de Derecho (v.). porque, en los de régimen autocrático y totalitario,

las personas están siempre sometidas a la arbitrariedad de quienes detentan el poder.(Ossorio, 1999)

Bibliografía

ALBA, B. M. (2006). *Derecho Tributario, Procedimiento Actual y su Proyección al Futuro*. La Paz: Atenea Srl.

AYALA, J. Z. (2007). *Nociones Generales de Derecho Financiero y Tributario*. Cochabamba: Editorial Kipus.

BARRETO, D. G. (2014). *ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y EN PARTICULAR DE LA DEL DERECHO DE A LIQUIDAR*. Madrid: Universidad de La Laguna.

Benítez, A. R. (2009). *Derecho Tributario*. La Paz: Azul Editores.

Bujanda, S. d. (1977). *Sistema de Derecho Financiero* (Vol. II). Madrid, España: Universidad Complutense.

Castro, E. (1999). *El tiempo que todo lo nuda, no podría dejar de afectar derechos y obligaciones*. Madrid: Editorial Reus.

Crear empresas. (20 de agosto de 2015). Obtenido de crear empresas:
<http://www.crear-empresas.com>

Desarrollo, P. N. (2013). *Informe de Índice Económico Fiscal del Estado*. La Paz: Ministerio de Economía y Finanzas.

Enciclopedia Jurídica. (22 de agosto de 2015). Obtenido de Enciclopedia Jurídica:
www.encyclopedia-juridica.com

Escobar, F. K. (2015). ALCANCES DE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DEL DAÑO ECONÓMICO AL ESTADO EN RELACIÓN CON EL INCUMPLIMIENTO DEL PAGO DE TRIBUTOS. *Análisis Legal Semanal*, 1-2.

Fischer, S. (1995). *Curso Breve de Macroeconomía*. Madrid: McGraw-Hill.

GARCIA, C. N. (s.f.). Prescripción Tributaria en España. *Memoria III Jornadas de Derecho Tributario* (págs. 248 - 256). La Paz: Editora Presencia.

GARCIA, C. V. (1999). *Derecho Tributario*. De Palma.

GARCIA, O. C. (2008). *DERECHO TRIBUTARIO*. La Paz: San Matías.

GONZALEZ, D. C. (2013). El Tributo. *Universitat Jaume I. Castellón* (pág. 2). Madrid: Universitat Jaume I. Castellón.

GUERRERO, S. G. (2009). *LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES*. Mérida - Venezuela: Universidad Los Andes.

Hernández, B. L. (s.f.). La prescripción y la Caducidad. *Revista N° 22 del Instituto Peruano de Derecho Tributario.*, 20.

Impuestos Nacionales. (2013). *Historia de los Tributos*. La Paz: Ediciones Jurisca.

JARACH, D. (2008). *CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO*. Colombia: Jurídica.

Jiménez, C. H. (2009). La Prescripción Tributaria en Colombia. *Jornadas de Derecho Tributario* (págs. 257-262). La Paz: Jurídica.

Jurídico, D. (14 de Junio de 2015). *Femica.org*. Obtenido de Fémica. Org:

<http://www.femica.org>

Lizarzaburu, C. H. (2009). *La prescripción en el Perú*. Lima: jurídicas.

MARTIN, J. M. (s.f.). *DERECHO TRIBUTARIO GENERAL*.

Novaro, C. P. (2010). *“Modos de Extinción de la Obligación Tributaria”*. Montevideo: Fundación de Cultura.

Omeba. (2001). *Diccionario Jurídico*.

Ossorio, M. (1999). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Guatemala: Datascan.S.A.

PASTOR, V. (2009). *Conceptos básicos del Derecho Civil*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Peredo, P. D. (2012). *Derecho Constitucional*. Cochabamba: Editora J.V.

PONCE, J. L. (2005). Garantías y Obligaciones de los Contribuyentes. *Jornadas de Derecho Tributario* (pág. 100). La Paz: Jurídica.

RIZO, J. M. (2010). CADUCIDAD Y PRESCRIPCION EN MATERIA TRIBUTARIA. *Puntos Finos*, 93-98.

Salazar, O. H. (2013). *Apuntes y Discursos de Derecho Constitucional*. La Paz.

Sandoval, R. V. (2005). Principios y garantías constitucionales tributarios bolivianos. *Jornadas de Derecho Tributario* (pág. 54 56). La Paz: Jurídica.

Sentencia Constitucional, 0049 (Tribunal Constitucional Plurinacional 21 de mayo de 2003).

Torres, G. C. (2005). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.

Troya Jaramillo, J. V. (2009). La prescripción tributaria en el Ecuador. *Jornadas de Derecho Tributario* (págs. 282-288). La Paz: Jurídicas.

TROYA, J. V. (s.f.). La prescripción tributaria en el Ecuador. *Memorias III Jornadas de Derecho Tributario* (págs. 282-289). La Paz: Editora Presencia.

Uriarte, F. M. (2007). *Metodología de la investigación científica y técnicas de estudio*. Lima: Editorial "San Marcos".

VILLEGAS, H. B. (1987). *CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*. Buenos Aires: DePalma.