

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO

BIBLIOTECA



PROCESO DE DIGITALIZACIÓN DEL FONDO BIBLIOGRÁFICO DE LA BIBLIOTECA DE DERECHO

GESTION 2017

Nota importante para el usuario:

“Todo tipo de reproducción del presente documento siempre hacer mención de la fuente del autor y del repositorio digital para evitar cuestiones legales sobre el delito de plagio y/o piratería”.

La dirección de la Biblioteca



UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO



TRABAJO DIRIGIDO

**“SUSPENSIÓN DE COMPENSACIÓN DEL
IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE
LAS EMPRESAS Y EL IMPUESTO
A LAS TRANSACCIONES”**

Postulante: Cecilio Loza Catari

Tutor: Dr. Carlos Eugenio Calderón Limpias

La Paz – Bolivia
2005

DEDICATORIA

A mis padres Juan Loza y Juana Catarí, por el cariño y afecto que me han otorgado y toda la familia, especialmente a mi sobrina Berenice Nahir Loza, por su aliento, motivación y estímulo, para que pueda llegar a mi objetivo.

AGRADECIMIENTO

Mi sincero agradecimiento al Dr. Carlos Eugenio Calderón Limpías por su orientación y dirección en la elaboración de este trabajo, que sin su concurso no habría sido posible su materialización.

INDICE

Resumen.....	1
--------------	---

PRIMERA PARTE

SECCION DIAGNOSTICA

CAPITULO

I.....	3
a) Antecedentes de la Ley 843.....	3
b) Análisis conceptual.....	9
1. Ciencia de las Finanzas y Hacienda Pública.....	9
2. Derecho Financiero.....	10
3. Derecho Tributario.....	11
4. Obligación Tributario.....	14
5. Los Tributos.....	15
i. Impuestos.....	16
ii. Tasa.....	17
iii. Contribuciones Especiales.....	18
6. Elementos del Tributo.....	18
i. Relación Jurídica Tributaria.....	19
ii. Sujeto Activo.....	19
iii. Sujeto Pasivo.....	19

CAPITULO II

1. Análisis de las Normas Tributarias.....	21
1.1. Constitución Política del Estado.....	21
1.2. Código Tributario.....	22
1.3. Ley de la Reforma Tributaria.....	23
1.4. Decretos reglamentarios.....	23
2. Política Tributaria.....	24

SEGUNDA PARTE
SECCION PROPOSITIVA

CAPITULO I.....	27
1. Evaluación de los Impuestos vigentes.....	27
1.1. Impuesto al Valor Agregado.....	27
1.2. Régimen Complementario al I.V.A.....	32
1.3. Impuesto a las Transacciones.....	35
1.4. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.....	35
1.5. Impuesto a los Consumos Específicos.....	37
1.6. Impuesto a la Propiedad de Bienes inmuebles y Vehículos Automotores.....	38
1.7. Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes.....	40
1.8. Impuesto a los Vuelos al Exterior.....	41
1.9. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados.....	42
1.10. Impuesto a las Transacciones Financieras.....	43
1.11. Regímenes Especiales.....	44
2.11.1. Régimen Tributario Simplificado.....	45
2.11.2. Régimen Tributario Integrado.....	46
2.11.3. Régimen Agropecuario Unificado.....	46
2. La Compensación del Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.....	47
2.1. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)	48
2.1.1. Hecho Imponible.....	48
2.1.2. Sujeto.....	48
2.1.3. Objeto del Impuesto.....	49
2.1.4. Determinación de la utilidad neta.....	49
2.1.5. Fuente.....	50
2.1.6. Compensación de pérdidas.....	51
2.1.7. Exenciones.....	51

2.1.8.	Alícuota.....	52
2.1.9.	Plazo y cierres de gestión.....	52
2.2.	Impuesto a las Transacciones.....	53
2.2.1.	Objeto.....	53
2.2.2.	Sujetos.....	54
2.2.3.	Base de Calculo.....	54
2.2.4.	Exenciones.....	54
2.2.5.	Alícuota.....	55
2.2.6.	Periodo Fiscal.....	55
3.	Política Tributaria de la Compensación de IUE e IT	

TERCERA PARTE

SECCION CONCLUSIVA

CAPITULO I.....	61
1. Derogatoria del Artículo No. 77° de la Ley No. 843.....	61
 BIBLIOGRAFÍA.....	 63
 ANEXOS.....	 66
Cuadro N° 1; Cuadro N° 2	66
Cuadro N° 3; Cuadro N° 4; Cuadro N° 5.....	67
Artículos de prensa y publicaciones especializadas.....	68

RESUMEN

El presente Trabajo Dirigido corresponde a la rama de Derecho Financiero Tributario, que los estudiosos de Derecho y los profesores universitarios clasifican dentro del Derecho Público.

El Trabajo consiste en demostrar la equivocada política tributaria establecida por el Estado Boliviano, con la compensación de impuestos de diferente naturaleza como es el Impuesto a las Utilidades de las Empresas que se clasifica como Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Transacciones que se categoriza como Impuesto a la venta; que favorece a los empresarios en desmedro de la población boliviana que necesita los recursos para cubrir los requerimientos básicos, siendo este el objetivo del tributo.

La reforma tributaria que se implementó en Bolivia desde 1986, como parte de la Nueva Política Económica mediante el Decreto Supremo 21060, para su consolidación requería que se establezca otro sistema impositivo que sea simple, más eficiente y menos costoso que es aplicar al consumo. A pesar de existir estudios previos que recomendaba mantener el sistema anterior con alguna reestructuración administrativa, señalando que aplicar impuestos al consumo es regresivo; se puso en vigencia mediante la Ley 843, que se sanciona y promulga bajo presión de instituciones internacionales como Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Otros, y sin mayor debate parlamentario. Bajo esta visión se establecen los siguientes impuestos: Impuesto al Valor Agregado, Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones, Impuesto al Consumo Específico, Impuesto a los Propietarios de Bienes Inmuebles y Automotores, Impuesto a la Renta Presenta de Empresas (Actual Impuesto a las Utilidades de las Empresas), y Impuesto a los Hidrocarburos y Derivados.

Todos los Impuestos en definitiva recaen sobre el consumo con algunas excepciones ya que se constituyen en impuestos indirectos que las empresas se encargan de recaudar; es decir, las empresas se constituyen en realidad agentes de retención de la mayoría de los Impuestos que pagan los consumidores, demostrándose que las empresas por la actividad comercial y

productiva que realizan no tributan casi nada como producto de la Política Tributaria de la compensación de la cual gozan.

El principal problema que se aborda en el presente Trabajo Dirigido es que el Estado Boliviano aplica una Política Tributaria Equivocada de compensación de dos impuestos de diferente naturaleza que favorece tácitamente a la Empresa Privada que en definitiva resulta exenta de pagar algún tributo. Estos impuestos son el Impuesto a las Utilidades de las Empresas que es un impuesto a la Renta y su periodo fiscal de pago es anual y la alícuota es el 25%; y el Impuesto a las Transacciones que es un impuesto a la Venta, es aplicada en cascada y es piramidal, su periodo de pago es mensual y su alícuota es del 3%. Esta compensación también distorsiona la información contable que debe ser exacta y estricta ya que en la práctica el Impuesto a las Utilidades de las Empresas se constituye en el anticipo de los Impuesto a las Transacciones que se generará en la siguiente gestión.

En conclusión, en el presente trabajo se propone la derogatoria del Artículo 77° de la Ley 843 (Ley de la Reforma Tributaria), que autoriza la compensación de los Impuestos Señalados; para que se aplique plenamente los principios tributarios y que ningún sujeto pasivo sea beneficiado con exenciones o compensaciones.

PRIMERA PARTE
SECCION DIAGNOSTICA
CAPÍTULO I

1. Antecedentes de la Ley 843.

Ante la crisis económica que enfrentó el país como consecuencia de la crisis mundial del sistema capitalista desde los años 1980 hasta el año 1985, en la que la inflación alcanza hasta el 23.000%(Juan Cariaga, 1987), que el gobierno de Dr. Hernán Siles Suazo no pudo enfrentar y tuvo que renunciar para dar paso a un nuevo gobierno. El nuevo gobierno, producto de las elecciones generales de 1985, en la que por acuerdos políticos se conforma el gobierno presidido por el Dr. Víctor Paz Estensoro, que, ante la situación económica crítica y mediante las recomendaciones de los organismos internaciones como el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y otros; asimismo con las recomendaciones de los consultores internacionales como Jeffrey Sachs, se implanta la Nueva Política Económica, mediante el Decreto Supremo No. 21060 que se promulga el 29 de agosto de 1985, de tendencia liberal, es decir, se volvía a las teorías Económicas Clásicas, por ello el denominativo, por parte de actores sociales de Modelo Económico Neoliberal que los economistas califican de un Modelo Económico Cerrado, es decir, sin dejar en libertad para futuros ajustes que se puedan efectuar.

Los objetivos explícitos de la Nueva Política Económica, conforme acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, (según matutino Presencia de 15 de enero de 1986), se sintetizan en tres puntos fundamentales:

- a) Detener la inflación y generar ahorro interno para lograr el crecimiento real del Producto Interno Bruto en 3%;
- b) Disminuir el déficit fiscal del 14% al 5,8%;
- c) Reactivar la producción, que es imprescindible impulsar el aparato de producción y generar empleos, la capacitación y calificación de recursos humanos, en el marco global de un plan social de emergencia (Decreto Supremo No. 21137).

Para el cumplimiento de estos objetivos, se utilizan los siguientes instrumentos contenidos en forma clara y explícita:

a) Economía de mercado:

- ✓ Libertad de precio
- ✓ Libertad de salario
- ✓ Eliminación de subvenciones
- ✓ Tipo de cambio libre
- ✓ Libre comercialización
- ✓ Libre contratación

b) Apertura al exterior:

- ✓ Libre importación
- ✓ Libre exportación
- ✓ Venta libre de divisas
- ✓ Movimiento libre de capitales
- ✓ Rebaja y uniformidad de aranceles

c) Rendimiento del Estado:

- ✓ Disolución de empresas públicas
- ✓ Descentralización de empresas públicas
- ✓ Relocalización del personal del Estado
- ✓ Paralización de las inversiones públicas
- ✓ Congelamiento de los salarios
- ✓ Reducción del gasto público

d) Privatización de la economía:

- ✓ Transferencia de actividades al sector privado
- ✓ Privatización del transporte, la comercialización y la actividad financiera
- ✓ Levantamiento de las reservas fiscales
- ✓ Redescuento automático
- ✓ Supresión de encaje legal para depósitos en dólares
- ✓ Blanqueo de capitales

e) Redolarización de la economía:

- ✓ Depósitos, préstamos, costos, tarifas, bases impositivas y catastros, etc.
- ✓ Autorización de pagos, contratos y transacciones en dólares americanos.

Para cumplir con los objetivos de la Nueva Política Económica, se abrió las puertas a las importaciones desmedidas y al contrabando, convirtiendo a nuestro país en un mercado de todos los productos extranjeros, se crea el bolsín, se reducen los montos asignados en el Presupuesto General de la Nación a la Educación y a la Salud, cambiaron las normas como las de Seguridad Social, la Ley General de Trabajo, el Código Tributario, que debían estar en consonancia con la nueva forma de generar ingresos internos, es decir, que además de la reducción del gasto público, debía generarse mayor ingreso interno por concepto de impuestos lo que se lograría ampliando el universo de los contribuyentes, elevando las alícuotas impositivas y lo más importante, cambiando la concepción misma de la imposición tributaria que ya no recae sobre el ingreso sino sobre el consumo; es la Ley de la Reforma Tributaria que en su cuerpo trae consigo todos los conceptos.

Los antecedentes que se pueden señalar de los tributos en Bolivia es desde la Misión Kemmerer, que, conforme a las recomendaciones y estudios hechos, en el año 1928 aprueban y adoptan los proyectos de Ley propuestos por la Misión, relativo a ciertas clases de rentas y a la tributación de la propiedad inmueble, impuesto a la propiedad inmueble rústica, impuesto a la renta de capital e impuesto complementario personal; que con algunos cambios ha estado vigente hasta el año 1986. Asimismo, ha ocurrido los cambios por lo menos en el nombre de la entidad recaudadora.

En los años de 1970, se efectúan los estudios sobre la situación de los tributos en el país, estos estudios señalan como problema principal la administración de los mismos y la conciencia tributaria de parte de los contribuyentes. Los estudios señalan más o menos la existencia de un número de cuatrocientos impuestos, los llamados cedulares, de estos unos noventa impuestos menores y que no tenían significación económica y que complicaban la administración. El estudio comprensivo y detallado realizado es de Musgrave realizado por un equipo de expertos nacionales y extranjeros en los años 1975 y 1976, dirigido por el

profesor Richard Musgrave de la Universidad de Harvard y, como contraparte nacional el Lic. Juan Cariaga coordinador de la misión.

Especialmente en el estudio realizado por Musgrave, se analiza cada uno de los impuestos vigentes en el país que no ha variado desde el año 1906 y se considera que la legislación sobre los impuestos a las ventas básicamente es adecuada y que el problema radica en su administración. Con respecto al impuesto a la renta de las personas, el estudio afirma: “El objeto fundamental del sistema tributario de un país, es distribuir entre la población el costo de financiar las actividades del gobierno de la manera más justa posible”, es decir que una distribución tributaria es justa si grava a las personas de acuerdo a su capacidad de pago, medida en términos de un índice de capacidad económica que sea aceptado socialmente. Esto significa un impuesto personal adaptado a la circunstancia de los contribuyentes.

Avanzando en el tiempo hasta el año 1980 se analiza el estudio “Crisis y Política Fiscal de Bolivia”: dimensiones, diagnósticos y recomendaciones, realizado por el Lic. Javier Graffe de la Oficina de Cooperación Técnica de Naciones Unidas en cooperación con el Ministerio de Planeamiento y Coordinación de Bolivia, se encuentra que en dicho estudio se ratifica que el problema básico de los impuestos en el país, es la administración y el control, además de mencionarse que las reformas necesarias deben lograr una mayor progresividad de los tributos, la eliminación de las rentas destinadas y de los impuestos marginales que complicaban el sistema.

El último estudio realizado sobre la tributación en Bolivia, antes de la implantación de la Ley de Reforma Tributaria, fue el realizado por la Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE), repartición dependiente del Ministerio de Planeamiento y Coordinación de Bolivia, en el segundo semestre de 1985, este estudio “Diagnóstico de la Situación del Sistema Tributario en Bolivia” realizado por técnicos bolivianos y extranjeros, también llega a la misma conclusión respecto a la necesidad de llevar a cabo reformas de carácter administrativo para mejorar la eficiencia y rendimiento de los tributos, ya que respecto a la legislación boliviana, ésta es adecuada y el único problema es el exceso de disposiciones que muchas veces son contradictorias entre sí.

Por lo tanto, de acuerdo a los estudios que fueron realizados por organismos e instituciones extranjeras y nacionales sobre el sistema tributario boliviano, las conclusiones eran coincidentes, es decir, se precisaban algunas modificaciones menores en la legislación y una profunda reforma en la administración.

Sin embargo en el proyecto de la Reforma Tributaria se desconoce totalmente los estudios mencionados y se parte de premisas diferentes, de que se deben cambiar las disposiciones legales para corregir los problemas de evasión y corrupción en la administración tributaria, con esta posición se plantea uno de los sistemas tributarios más fáciles de aplicar y captar recursos, que es la de aplicar el impuesto al consumo y no a la riqueza patrimonial, llamado por los entendidos de retrógrada, sin base científica rompiendo los principios en las que se basa el Derecho Tributario.

La antigua forma de tributación era llamado Sistema de Tributación Directa, es decir, la que se gravaba sobre la riqueza y en cuanto ésta se produce simplemente o bien existe. Es el caso del impuesto sobre la renta o sobre el producto de un capital.¹

La Reforma Tributaria, aplica un Sistema Tributario Indirecto, es decir que grava sobre la riqueza en cuanto se dirige a una función dada, no la riqueza por la mera razón de existir, sino por haber cumplido alguna de otras circunstancias que la ley impositiva ha previsto como manifestación mediata de ella, por ejemplo, un consumo, una inversión patrimonial, etc.. La doctrina ha marcado diversos criterios diferenciales, unos de orden económico, según se opere o no el fenómeno de la traslación de la carga fiscal con mayor o menor facilidad (indirectos y directos); según el criterio financiero de la manifestación de la riqueza antes elaborada; o el técnico administrativo, que llevaría a registrar hechos estables en catastros, libros, etc.. El impuesto inmobiliario (directo) o el que grava los hechos contingentes, que no pueden preverse ni establecerse con anterioridad, como ocurre en el impuesto aduanero, a los consumos, etc. (indirectos).

¹ MORCELLI, Manuel; "Compendio de Ciencia de las Finanzas, Buenos Aires, Argentina, 1947, Pág. 69.

Los autores hasta hace poco mostraron de común una cierta aversión contra la imposición indirecta que afecta los consumos, estimados que suelen ser los más injustos con la aptitud tributaria de las personas, ya que al trasladarse ocurre, en definitiva que quién lo paga es el que menor capacidad contributiva posee, pues con ese consumo atiende a sus necesidades más perentorias.²

Al circunscribirse los objetivos explícitos a la percepción de ingresos, la universalización del tributo, la justicia y la simplificación del sistema, se restringe demasiado el marco de evaluación de la Reforma Tributaria. Desde hace varias décadas la Teoría Impositiva reconoce que más importante que los efectos puramente fiscales son los efectos económicos y sociales de los impuestos; de modo que su creación y modificación deben efectuarse atendiendo las consecuencias sobre el funcionamiento del sistema económico, en lugar de pensar sólo en las cifras a recaudar (Estadísticas).³

De todos modos la Reforma Tributaria es una imposición de organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial, que justamente fueron creados para diseñar e implantar estas políticas e ideologías que preserven los intereses del Imperio, implantando políticas económicas elaborados en la metrópoli, cumpliendo su papel y super-vigilando el funcionamiento de una orden internacional.

“La Reforma Tributaria es apenas una parte de la Política Económica general del Estado Neoliberal. Pero toca uno de los aspectos más sensibles de la vida económica de la sociedad. En todos los tiempos el establecimiento de gabelas ha sido cuestión muy delicada, porque a través de ellas se sustrae una parte del ingreso o del patrimonio de las personas para transferirlo al Estado. Tanto la magnitud de la carga impositiva, como la forma en que se distribuye sobre los ciudadanos es motivo de la preocupación, así como el destino final de los recursos que se captan”.⁴

² DE JUANO, Manuel; “Curso de Finanzas y Derecho de Tributación”, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, Pág. 58 y 59.

³ DE JUANO, Manuel; Op. Cit.

⁴ RAMOS Sánchez, Pablo; “Crítica de la Reforma Tributaria”, Editorial Papiro, La Paz, 1986, Pág. 13.

La Reforma Tributaria se aprueba en el Parlamento Nacional en sesión continuada y forzada sin mucha consideración de parte de los parlamentarios y condicionada por los organismos internacionales que ofrecieron otorgar créditos para enfrentar el déficit fiscal y se promulga el 20 de mayo de 1986, para entrar en vigencia inmediatamente. Los objetivos de la reforma son:

- a) Proveer ingresos suficientes al Tesoro Nacional para eliminar la emisión inorgánica, reducir la necesidad de créditos externos y suprimir la absorción de excedentes de las empresas productivas.
- b) Ampliar la base tributaria a todos los ciudadanos, mediante la aplicación del principio de la universalidad del tributo.
- c) Perfeccionar el sistema tributario a través de la simplificación de los tributos, para impedir la evasión y eliminar las posibilidades de corrupción administrativa en el proceso de recaudación.

2. Análisis conceptual.

2.1. Ciencia de las Finanzas y Hacienda Pública.

Es el estudio de las leyes económicas tendientes a promover y accionar sobre la actividad financiera que consiste en determinar las fuentes de dónde obtener recursos necesarios y dónde emplear con más eficiencia en el desenvolvimiento de los entes públicos y del Estado. Giannini señala: “...la ciencia de las finanzas considera al Estado como unidad agente en el campo económico, o sea como actividad que provoca como fenómenos económicos con designios políticos, en tanto que el Derecho Financiero lo considera como unidad imperante en el campo jurídico, o sea, como actividad que provoca fenómenos jurídicos con propósitos económicos”.⁵

2.2. Derecho Financiero.

⁵ GIANNINI, Donato A.; “Instituciones de Derecho Tributario”, Madrid, 1957.

El Derecho Financiero es parte de las ciencias jurídicas, considerado no sólo como una legislación sino como Derecho científico, está constituido por tres elementos: real, funcional y teleológico.

Real, es el contenido del Derecho financiero, es decir, las materias o disciplinas objeto de la actividad financiera como “una actividad de medios a fines”, representa la expresión jurídica de los fines económicos del Estado y los entes públicos.

Funcional, son las normas dictadas por el poder público con el objeto de alcanzar esos fines.

Teleológico, es la naturaleza valorativa del derecho que pretende desarrollar e implantar a través de estos preceptos positivos los fundamentos y razones de una determinada política fiscal: la distribución equitativa de la riqueza, la subvención de la educación, etc., es el elemento final.

El Derecho financiero es “la rama del Derecho Público positivo que tiene por objeto la regulación de la Hacienda de las colectividades públicas, es decir del Estado y de los restantes entes dotados de propia administración que viven en el seno de él”.

Además, en el Derecho financiero se distingue el Derecho financiero formal o administrativo cuyo contenido es el conjunto de normas que enmarcan y posibilitan el comportamiento de los sujetos de las relaciones financieras, y un Derecho financiero material o sustantivo en el cual se formulan nociones, principios y categorías lógico-jurídicas propias que no siempre exigen la intervención de la administración.

Como el Derecho Financiero se desprendió del Derecho Administrativo, también del Derecho Financiero se desprende otras ramas como: Crédito público, la moneda como instrumento de cambio y crédito, los bienes dominicales del Estado, la contabilidad estatal, la gestión del tesoro, la deuda pública, y principalmente el Derecho presupuestario y Derecho tributario.

2.3.Derecho Tributario.

El Derecho tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos. Estas normas y principios pueden caracterizar a su vez, dos expresiones diferentes de este Derecho: una, el Derecho tributario material o sustantivo, y otra, el Derecho tributario formal o administrativo.

El Derecho tributario material o sustantivo consiste en las relaciones jurídicas que tienen por objeto la satisfacción de los tributos y de todas las demás relaciones o situaciones que surgen entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (los contribuyentes).

El Derecho tributario formal o administrativo, es el conjunto de normas y disposiciones que regulan la actividad y comportamiento de la Administración respecto a su función esencialmente recaudadora a través de las resoluciones administrativas, circulares, instructivas, cartillas y otros instrumentos formales dictados con carácter general.

La definición que da Cabanellas del Derecho tributario es la siguiente: “es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el Erario Público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados”.⁶

La definición que da Valdés Costa del Derecho Tributario es la siguiente: “es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”.⁷

También el derecho tributario, ha sido definido como: “el conjunto de normas jurídicas que regulan los impuestos, los tributos, y es la ciencia que trata de satisfacer cuantitativamente el nivel de gastos públicos ordinarios”.⁸

⁶ CABANELLAS, Guillermo; “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Tomo III, Pág. 153.

⁷ VALDES Costa, Ramón; “Instituciones del Derecho Tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, Pág. 1.

⁸ GODOY, Norberto; “Teoría General del derecho Tributario”, Ed. Abelardo Perrel, Buenos Aires, 1992, Pág. 30.

Asimismo, “el Derecho Tributario es la rama del Derecho, que propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones de la actividad del Estado, en las relaciones de éste, con los particulares y los problemas que se suscitan entre estos últimos”.

9

Con el avance de la Ciencia del Derecho en su conjunto, el Derecho Tributario tiende a subdividirse en otras especialidades más específicas tales como: el Derecho Tributario Sustantivo Material, el Derecho Tributario Administrativo Formal, el Derecho Tributario Constitucional, el Derecho Tributario Internacional, el Derecho Tributario Procesal y el Derecho Tributario Penal.

El Derecho Tributario a través del Estado, se circunscribe a las siguientes actividades:

- a) Ejercicio del poder tributario, consistentes en impuestos, tasas y contribuciones especiales;
- b) A la actuación del Estado como persona de derecho privado; y
- c) A la actuación del Estado como persona de derecho público en los contratos administrativos o regulando el ejercicio de los derechos individuales, particularmente por el uso de los bienes de dominio público, o bien usando el crédito público. Con excepción de los recursos de origen tributario, en todos los demás es indispensable la voluntad de los particulares para que el negocio jurídico, causa del ingreso o recurso, pueda tener valor jurídico.

Siendo el Derecho Tributario una rama importante del Derecho Financiero y éste del Derecho Administrativo, también están presentes los mismos principios que son los siguientes:

- a) Presunción de legitimidad del acto de determinación tributaria;
- b) Ejecutoriedad del acto de determinación tributaria;

⁹ CALDERON Limpias, Carlos E.; “Apuntes de Cátedra de Derecho Financiero Tributario”, UMSA, La Paz.

- c) Presunción de solvencia del Estado; aún cuando el acto de determinación pueda ser declarado nulo, el contribuyente está garantizado por esa presunción;
- d) Mora automática al vencimiento de los plazos, no es necesaria la previa interpelación;
- e) Prerrogativas y privilegios de las leyes tributarias, son similares al de las leyes administrativas;
- f) Los métodos de interpretación de las leyes tributarias son similares al de las leyes administrativas;
- g) El acto administrativo como el acto de determinación tributaria son el reflejo del interés público;
- h) El derecho de propiedad tanto en el Derecho Tributario como en el Administrativo, está garantizado por la Constitución frente al poder público;
- i) La prueba incumbe al contribuyente y al administrativo;
- j) Los reglamentos administrativos y los tributarios pueden ser fuente del Derecho y crear obligaciones de hacer y dejar hacer, nunca las de dar sumas de dinero;
- k) Las nulidades de los actos administrativos son semejantes a las de los actos de determinación tributaria;
- l) Los plazos y términos perentorios en ambos derechos.

Se debe señalar categóricamente que el Derecho Financiero y Tributario, es importante e imprescindible en el manejo económico financiero de un Estado.

2.4. Obligación Tributaria.

La obligación tributaria, es el compromiso que une al ciudadano (contribuyente) con el Estado, mediante el vínculo jurídico que lo obliga a cumplir con una prestación de dar una suma de dinero. La causa de esa relación, se origina en los servicios que presta el Estado al ciudadano contribuyente como defensa, seguridad, justicia y servicios públicos generales,

estos entendidos como sanidad, higiene y educación. La obligación tributaria es esencial que esté presente para que pueda crearse el vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado. La obligación tributaria es “ex lege”; o sea que únicamente tendrá como fuente a la Ley y no la voluntad de las partes; tanto así que, cumplida la hipótesis de incidencia o hecho imponible prevista por la norma tributaria, surge la obligación de pago para el sujeto pasivo (obligado) a favor del sujeto activo (titular del crédito).

La definición que se señala es la siguiente: “La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos”.¹⁰

El Derecho tributario está compuesto por la obligación tributaria y por aquellos hechos o actos que no son propiamente jurídicas, es decir corresponden a otras disciplinas del conocimiento humano como la administración, la contabilidad y la estadística.

Una obligación tributaria que deriva de una norma legalmente establecida consta de varias funciones que deben ser estructuradas de acuerdo a las necesidades de los entes recaudadores, tales como: padrón del contribuyente, el catastro de los bienes raíces; asimismo la fiscalización e inspección. Estas funciones constituyen todas las que desarrollan las unidades estatales creadas para ello e inclusive las empresas privadas que actualmente se constituyen en agentes recaudadoras de las obligaciones tributarias.

La obligación tributaria contiene el concepto de sujeción, por que ata al contribuyente con el Estado. La causa determinante de ese ligamen no es de la misma naturaleza jurídica que en otras obligaciones, especialmente las de la naturaleza civil o privada, porque en esta relación es el Estado quién impone esa relación; por eso en toda obligación tributaria predomina el elemento político, que es su característica fundamental. Por esta razón los alemanes dicen que la relación tributaria entre el Estado y particulares no es una relación

¹⁰ LUQUI, Juan Carlos; “La Obligación Tributaria”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989, Pág. 23.

de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por ello se denomina “relación de poder o de fuerza”.

2.5. Los Tributos.

Los tributos son las obligaciones en dinero que el Estado impone para obtener recursos y cumplir con sus fines y se clasifican en: impuesto, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales.

El Dr. Calderón define como: “Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias que constituyen ‘manifestaciones exclusivas de la voluntad del Estado, desde que el contribuyente solo tiene deberes y obligaciones’. Decimos que son prestaciones en dinero comúnmente, pero no es definitivo que así sea”.¹¹

Entonces, “tributar significa, dar satisfacción al pago de las prestaciones coactivas que imponen los entes públicos. Estas prestaciones, pueden asumir varias formas y así se habla de impuestos, tasas y contribuciones”.¹²

Asimismo, Carlos Otálora Urquizu, define: “El tributo es un pago efectuado al Estado por mandato de la Ley. Tiene carácter forzoso y coercitivo. El tributo es un instrumento idóneo para generar recursos públicos”.¹³

Todo ciudadano se convierte en contribuyente cuando paga uno de estos tributos. Esta relación jurídica tributaria tiene como actores al Sujeto Activo (Estado) y al Sujeto Pasivo (contribuyente).

2.5.1. Impuesto.

¹¹ CALDERON Limpías, Carlos E.; Op. Cit.

¹² BENITEZ Rivas, Alfredo; “Compendio del Derecho Financiero Boliviano”, Tomo I, Primera Edición, La Paz, Pág. 115.

¹³ OTALORA Urquizu, Carlos; “Notas sobre la Evolución del Sistema Tributario Boliviano”, DGII, 1997, Pág. 1.

El impuesto es una obligación pecuniaria, cuya fuente es la ley y que, esencialmente, tiende a satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles “uti universi”.

Gastón Jeze, propone la siguiente definición: “...impuesto es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas”.¹⁴

La definición del impuesto tiene elementos esenciales, de las que se puede resaltar son los siguientes: la obligatoriedad del impuesto frente a otro tipo de ingresos públicos; de que en el impuesto no exista una correlación entre el pago efectuado y la actividad o contraprestación directa del Estado y, finalmente, que el impuesto no se exige con promesa de reembolso, sino que viene a constituir en un pago a título definitivo.

El impuesto figura en el presupuesto del Estado y este es fijado anualmente. De Juano al respecto sostiene que “el impuesto está destinado a la atención, de las erogaciones que producen los servicios públicos generales o al déficit de los servicios divisibles, por ejemplo, correos, limpieza y barrido de calles, iluminación de vías públicas, etc.”.¹⁵

Según el Código Tributario Boliviano, en su Art. 10°, define: “El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

2.5.2. Tasa.

Para Giannini, “la tasa es un tributo que se exige en ocasión de la prestación de un servicio que se define en la Ley como presupuesto de hecho para cobrarlo”.¹⁶

¹⁴ GASTON, Jeze; “Instituciones del derecho Tributario”, Madrid, 1957.

¹⁵ DE JUANO, Manuel; “Tributación sobre el Valor Agregado”, Ed. Víctor de Zavalía, Buenos Aires, 1975, Pág. 16.

¹⁶ GIANNINI, Donato A.; Op. Cit. Pág. 50.

Cocivera dice que: “la tasa es un impuesto. Berliri nos manifiesta que es un pago voluntario previo a la satisfacción de un servicio, o sea no es tributo. Giuliani sostiene que lleva implícita la coerción desde el momento en que el Estado organiza el servicio. Einaudi niega autonomía al concepto de tasa”.¹⁷

“La tasa es la suma de dinero pagado por el beneficio de un servicio público divisible”. Lo que tipifica a la tasa es la contraprestación de un servicio por parte del Estado o los entes estatales. El concepto “tasa” se liga al hecho de pago por un servicio divisible y está supeditado a la efectiva realización del servicio particular “uti singuli”, pero, aunque implicara un costo de producción, tiene, también, la “tasa” carácter obligatorio e implica la coerción del Estado que impone el pago.

Según el Código Tributario Boliviano en su Art. 11°, define: “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 circunstancias: Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria de los administrados; que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación”.

El producto de la recaudación de la “tasa” debe ser destinado exclusivamente al servicio respectivo y no debe tener un destino ajeno al presupuesto de la obligación.

2.5.3. Contribuciones Especiales.

Estas tienen por finalidad distribuir los costos de las actividades públicas entre los beneficiarios, tales como aportes a la seguridad social. También existen las contribuciones

¹⁷ ABECIA Valdivieso, Valentín; “Derecho Tributario”, Ed. Letras, Pág. 38.

de mejora que tienen por objeto recuperar los costos de una obra y que fluyen a un grupo individualizado de beneficiarios. Igualmente existe las contribuciones especiales que tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener destino ajeno a la financiación de dichas obras; es decir, es una actividad del Estado que produce beneficios especiales en el sujeto pasivo, y al igual que en la contribución de mejora, la recaudación no debe tener otro destino que el establecido por la Ley.

Según el Código Tributario Boliviano en el Art. 12º, define: “Las contribuciones especiales tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio”.

2.6. Elementos del Tributo.

Los elementos del tributo están constituidos principalmente por tres que son: La relación jurídica tributaria, el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente). La conjunción de los tres elementos es la que efectiviza la actividad tributaria del Estado captando los recursos de los contribuyentes para luego destinar a satisfacer las necesidades básicas de la población.

2.6.1. Relación Jurídica Tributaria.

Es el vínculo entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), este vínculo es obligacional y surge en el momento que se genera el hecho imponible, es decir en el momento en que se conoce al sujeto obligado al pago del tributo y la cuantía.

La relación jurídica podrá tener dos fuentes, ya sea el contrato suscrito por las partes o a la ley. En el Derecho Tributario, la obligación tributaria es “ex lege”; o sea que únicamente tendrá como fuente a la ley y no la voluntad de las partes; es así que, cumplida la hipótesis de incidencia o hecho imponible previsto por la norma tributaria, surge la obligación de pago para el sujeto pasivo (obligado) a favor del sujeto activo (titular del crédito).

2.6.2. Sujeto Activo.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o diferentes entes estatales. El Estado mediante la Ley y con el poder superior se constituye en el sujeto activo de esta obligación tributaria, cuyas facultades son la recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras, que son ejercidas por la Administración Tributaria, constituidas por Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia y Gobiernos Municipales.

2.6.3. Sujeto Pasivo.

Son los sometidos a la potestad del Estado, que se presentan en situación de inferioridad, son los contribuyentes o sustitutos de los mismos, quienes cumplen las obligaciones tributarias establecidas conforme a Ley, actualmente en Bolivia están en vigencia el Código Tributario, Ley No. 2492 del 2 de agosto de 2003 y Leyes Tributarias: Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994.

La obligación tributaria, desde el lado del sujeto pasivo puede involucrar a distintas personas, porque tienen conexión con esta circunstancia otros conceptos jurídicos como son de mancomunidad, solidaridad y subsidiariedad. El primero hace a la concurrencia o pluralidad de obligados, el segundo a que dichos obligados pueden responder inclusive por

las obligaciones de co-obligados y el tercero significa la concurrencia de terceros que suplan la ausencia o deficiencia de los principales.



CAPITULO II

1. Análisis de las Normas Tributarias.

1.1. Constitución Política del Estado.

Para el Constitucionalista Ernesto Daza Ondarza, “La Constitución Política del Estado es el Código Fundamental o Súper Ley, conforme el cual se determina la estructura del Estado; la forma de su gobierno, la organización y funcionamiento de sus órganos; se regulan y garantizan las libertades públicas y se fijan los límites a la actividad del poder”.¹⁸

Asimismo, para el constitucionalista Alipio Valencia Vega, “La Constitución, es la norma o conjunto de preceptos fundamentales de una sociedad jurídica y políticamente organizada. La Constitución es la Ley fundamental, porque ella establece primariamente la formación y el desarrollo del Estado y es la Constitución de la que deriva por grados todo el resto del orden normativo o jurídico del Estado”.¹⁹

De los conceptos señalados se deduce que la Constitución Política del Estado es la “Ley fundamental”, “Ley suprema”, “Ley de leyes”, que define la organización de un determinado Estado. En sentido formal, es un texto escrito que contiene las normas fundamentales del Estado, las relaciones del Estado y la sociedad, el régimen de derechos y deberes de la persona.

Por lo tanto, la materia tributaria también está normada por la Constitución Política del Estado, por el principio de la legalidad, así se determina en su Art. 26° y Art. 27°, señalando además la legitimidad, la igualdad y universalidad impositiva.

¹⁸ DAZA Ondarza, Ernesto; “12 Temas de Derecho Constitucional”, Ed. UMSS, Cochabamba, 1973, Pág. 17.

¹⁹ VALENCIA Vega, Alipio; “Desarrollo del Constitucionalismo”, Ed. Juventud, La Paz, Pág. 47.

1.2. Código Tributario.

Un Código es un cuerpo de leyes dispuestas según un plan metódico y sistemático ya que las normas legales codificadas simbolizan una sociedad organizada y civilizada. Entonces, el Código Tributario es un cuerpo de normas tributarias sistematizado conforme a las exigencias técnico-legales, aunque en el campo del Derecho Tributario se ha objetado la posibilidad de codificar las diversas normas existentes y además de ser bastante dinámico en su evolución.

Sainz de Bujanda, al referirse al ordenamiento de las normas tributarias había propuesto actuar en una triple dirección: primero en la sistematización formal de los instrumentos de la imposición; segundo, en la coordinación de los distintos impuestos; y, en tercer lugar, en la refundición de un solo texto de las normas que regulan cada tipo de impuesto.

En base al modelo de Código Tributario para América Latina, creado por OEA/BID (MCTAL), fue elaborado el proyecto de Código Tributario en Bolivia en 1968, promulgado en 1970 y elevado a rango de ley en 1986 en ocasión de la Reforma Tributaria.

Actualmente está vigente el Código Tributario aprobado por la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003, con los mismos lineamientos del modelo de Código Tributario para América Latina, con el siguiente contenido: Disposiciones preliminares; los tributos; la relación jurídica tributaria; derechos y deberes de los sujetos de la relación jurídica tributaria; procedimientos tributarios; impugnación de normas; recursos administrativos; Superintendencia Tributaria; recursos ante las Superintendencias Tributarias; contravenciones tributarias; procedimiento para sancionar las contravenciones tributarias; delitos tributarios; procedimiento penal tributario.

1.3. Ley de la Reforma Tributaria.

Con la vigencia de la Nueva Política Económica y el Estado al no recibir los impuestos de la empresas estatales, además de existir una desorganización en el cobro y control de los tributos, se señala como cuatrocientos impuestos conocidos como impuestos cedulares y ante los requerimientos crecientes de recursos por parte del Estado para satisfacer las necesidades urgentes de la población, se hizo necesario efectuar una Reforma Tributaria; aunque algunos analistas económicos, políticos, sociológicos, señalan que, tanto la Nueva Política Económica como la Reforma Tributaria fue una imposición de los organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial, siguiendo los lineamientos del Imperialismo Norteamericano y todos los países de la metrópoli.

La Ley de la Reforma Tributaria No. 843 se promulga el 20 de mayo de 1986, estableciendo solamente siete impuestos; posteriormente se efectúa modificaciones mediante la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, estos impuestos son:

- a) Impuesto al Valor Agregado (IVA);
- b) Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA);
- c) Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), actualmente es Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE);
- d) Impuesto a las Transacciones (IT);
- e) Impuesto a los Consumos Específicos (ICE);
- f) Impuesto Municipal a la Transferencia de inmuebles y vehículos automotores (IMT);
- g) Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD).

1.4. Decretos reglamentarios.

Habiéndose promulgado la Ley No. 843 (Reforma Tributaria) y puesta en vigencia, para que pueda ser aplicada y puesta en practica por la Administración era necesario que el Poder Ejecutivo emita Decretos Supremos para reglamentar la Ley aprobada; es así que

para cada impuesto se aprueba un Decreto Supremo, señalando en los mismos el objeto, el sujeto, nacimiento del hecho imponible, base imponible, período de liquidación, exenciones y la alícuota. Los decretos reglamentarios son:

- a) D.S. No. 24049 del 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto al Valor Agregado;
- b) D.S. No. 24050 del 29 de junio de 1995, que reglamenta el régimen complementario del Impuesto al Valor Agregado;
- c) D.S. No. 24051 de 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto a las Utilidades de las Empresas;
- d) D.S. No. 24052 de 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto a las Transacciones;
- e) D.S. No. 24053 del 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto a los Consumos Específicos;
- f) D.S. No. 24054 de 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto Municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores;
- g) D.S. No 24055 de 29 de junio de 1995, que reglamenta el Impuesto especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.

2. Política Tributaria.

En todos los países, los ingresos fiscales pueden provenir de alguna de las siguientes fuentes:

- a) Bienes Nacionales;
- b) Servicios nacionales;
- c) Derechos e Impuestos (Tributos);
- d) Ingresos Varios.

Los Bienes Nacionales comprende el conjunto de bienes de Sector Público: Bienes de dominio originario, Empresas del Estado, Acciones del Estado, Participaciones y otros

bienes del sector público; capaces de proporcionar ingresos. Que en las décadas pasadas se constituían mayores fuentes de ingresos en Bolivia, principalmente los provenientes de las Empresas del Estado.

Los Servicios Nacionales, son los servicios que prestan las entidades del Estado, algunas de ellas son susceptibles de producir ingresos, otras no. Incluso algunos obtienen recursos que fortalecen el ingreso fiscal, se pueden señalar algunas de ellas: Servicios de comunicaciones, Servicios Consulares, Servicios Aduaneros, Servicios de Impuestos Internos, Servicios de otras entidades del Sector Público.

Los Derechos e Impuestos, constituyen el conjunto de gravámenes internos o nacionales y los gravámenes arancelarios que se cobran por el Servicio de Aduanas, así como los tributos que integran el dominio tributario municipal. A los tributos se pueden distinguir los siguientes: Tasas y derechos de comunicaciones, derechos a tasas consulares, tributos aduaneros, tributos internos o nacionales, tributos municipales. Que actualmente constituyen fuente de ingreso principal del Estado Boliviano.

Los Ingresos Varios, constituyen principalmente las que obtienen por: intereses, multas recargos y algunos ingresos extraordinarios como son el caso de “soporte presupuestario” proveniente de donaciones extranjeras o ayuda externa.

La política tributaria, que es parte de Política Fiscal, Política Monetaria y Política Económica; se refiere principalmente a la captación de ingresos mediante los tributos. Estas políticas deben beneficiar la economía estatal, como también la economía de todo ciudadano, contribuyente, debido a que los impuestos, principalmente, son un “instrumento económico”, “un objeto de administración” y “institución jurídica” que tienen que ser correctamente manejados por los administradores y administrados.

Todo Sistema Tributario tiene que ser diseñado por una política de formulación de impuestos; dicha formulación tiene que establecer en forma clara cuáles son los efectos de los impuestos, cuál la forma de distribución de la carga impositiva, cuáles son los sectores

económicos, las zonas geográficas, las actividades económicas y finalmente los índices de instrucción y las costumbres consuetudinarios de los sectores poblacionales a quienes están dirigidas las cargas tributarias.

Dentro del diseño de una mala Política Tributaria puede obviarse los puntos referidos anteriormente, puesto que, como efecto de los tributos mal diseñados (como la compensación de impuestos de diferente naturaleza) o la creación de diversos regímenes impositivos (régimen simplificado, régimen integrado y régimen agrario unificado), se generan contradicciones que son fuente de grandes injusticias, violan los principios de justicia tributaria, la equidad tributaria, la universalidad del tributo y la legalidad tributaria; atentando contra la Constitución Política del Estado y a la seguridad jurídica, vulnerando la igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley y violentando los principios constitucionales.

La Constitución Política del Estado en su artículo 27° indica que “los impuestos y cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general” y en la parte final el mencionado artículo señala: “debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva según los casos”.

El impuesto siempre se impone a: Patrimonio, Consumo e Ingresos. La Política Tributaria Boliviana, elige imponer o gravar el consumo, que podemos calificar de pésima y retrógrada, ya que puede permitir la mayor recaudación con procedimientos más simples e incluso convirtiendo a las empresas en agentes de recaudación de impuestos.

Es así que: “En las etapas más distributivas predominan impuestos personales directos, en tanto que en la ruptura de lo antiguo y la adopción de lo nuevo -momento de concentración y de acumulación- los tributos indirectos sobre el consumo son los que prevalecen en las estadísticas de recaudación. Por estas razones, es necesario modificar el sistema tributario con vistas a conseguir la concurrencia de tres requisitos básicos: altos ingresos, bajos costos de administración y mínimas interferencias no requeridas”.²⁰

²⁰ LASCANO, Marcelo R.; “Política Fiscal y Dinero”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1988, Pág. 7.

SEGUNDA PARTE
SECCION PROPOSITIVA
CAPITULO I

1. Evaluación de los Impuestos vigentes.

1.1. Impuesto al Valor Agregado.

Por su naturaleza, el impuesto al valor agregado (IVA), viene a sustituir a los Impuestos a las Ventas cuya incidencia económica se aplica a las operaciones de consumo o para decir mejor, son tributos que gravan en definitiva al consumidor de un determinado bien.

Sin embargo y desde el punto de vista jurídico, no es el consumidor, generalmente el sujeto pasivo, sino aquel, que tiene relación con el bien destinado al consumo antes de que éste llegue al consumidor, ya sea el importador, fabricante o comerciante, puesto que si bien el Impuesto debe ser incorporado al costo final del producto, puede darse el caso de que en situaciones de mercados críticos, éste se vea en la necesidad de sacrificar parte de su utilidad para cubrir este impuesto y competir en mejores condiciones en un mercado muy restringido.

Este impuesto no es nuevo, ya tiene antecedentes que se remontan a las épocas del Imperador Augusto en Roma cuya denominación sería “Centésima Rerum Venalium”, así como también en la Edad Media regía el “Maltote” antecesor de la “Alcabala” española en la época de Alfonso XI.

Actualmente se aplica en la mayoría de los países de Europa, tales como Francia, Dinamarca, Alemania, Suecia, Holanda, Noruega, Bélgica, Italia, Inglaterra, Luxemburgo, Portugal, Nueva Zelanda, España, Grecia, Hungría, etc.

En América Latina, entre otros, aplican este impuesto, Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, Perú, Chile, México, Uruguay.

Solo algunos países no utilizan el IVA tales como Estados Unidos de Norteamérica, Australia, Japón y Canadá, pero tienden sin embargo a una posterior aplicación.

El Impuesto a las Ventas antecesora del IVA, se aplicaba a través de una determinada tasa o alícuota, a todas las operaciones de venta gravando en forma aislada a cada transacción, ignorando el proceso previo de producción del bien, de modo que generaba un efecto acumulativo, que se conoce como “efecto cascada” o “piramidal” y grava todas las etapas por las cuales atraviesa un bien o servicio desde su producción o fabricación hasta su consumo final.

Este efecto determina que, al aplicarse el impuesto sobre cada una de las transmisiones, éste tiende a acumularse y el gravamen efectivo que recae sobre el consumidor final, obviamente, será sumamente alto, por que los sujetos pasivos de cada etapa irán trasladando este impuesto hasta dicho consumidor.

En consecuencia, surge el Impuesto al Valor Agregado, que establece que los distintos sujetos que participan en la circulación comercial de un bien o servicio, son sujetos pasivos de este impuesto, pero solo en relación al valor que han incorporado al bien o servicio, de este modo no tiene efectos acumulativos.

Este impuesto es de carácter indirecto, por otro lado, es un impuesto real, puesto que su hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, ya que interesa solo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que contienen sus hechos imponibles.

Asimismo, este impuesto puede ser encuadrado dentro de los impuestos a la circulación, por cuanto en definitiva grava los movimientos de la riqueza que se ponen de manifiesto con la circulación económica de los bienes.

En Bolivia, el Impuesto al Valor Agregado, fue creado por la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, en sus primeros dieciocho artículos, complementado por la Ley No. 1606, de 22 de diciembre de 1994, reglamentada por el Decreto Supremo No. 21530 de febrero de 1987 que a su vez fue modificado por el Decreto Supremo No. 24049 de 29 de junio de 1995 y finalmente procesado como texto ordenado por el Decreto Supremo No. 24013 de 20 de mayo de 1995.

El objeto del Impuesto al Valor Agregado, como señala el Art. 1° de la Ley 843 es:

- a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el Art. 3° de la misma Ley;
- b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la nación; y
- c) Las importaciones definitivas.

Además, en el Art. 2° de la Ley 843, conceptualiza qué es lo que se entiende por venta: “venta es toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de los bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Art. 3° de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas”.

También señala que las operaciones financieras efectuadas por las entidades financieras, asimismo las de inversión de capital como compra-venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito están exentos de éste impuesto.

Los sujetos pasivos del impuesto, se señala en el Art. 3° de la Ley 843, son quienes:

- a) En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles;

- b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles;
- c) Realicen a nombre propio importaciones definitivas;
- d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;
- e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles;
- f) Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.

El nacimiento del hecho imponible, según el Art. 4° de la Ley, se produce:

- a) El precio de venta de los bienes muebles;
- b) El precio de los contratos de obra;
- c) El monto de alquiler de inmuebles;
- d) Precio de prestación de servicios y toda otra prestación.

El precio o monto debe estar consignado en la factura, que ha sido debidamente validada por la Administración Tributaria. En la actualidad es suficiente que la impresión de las facturas la efectúe una Empresa (Imprenta) legalmente autorizada para este efecto, previo visto bueno o aprobación de la oficina tributaria.

El precio neto de venta que está consignado en la factura, para aplicar el IVA, es el resultado de deducir del precio total, los siguientes conceptos:

- a) Bonificaciones y descuentos hechos al comprador de acuerdo con las costumbres de plaza;
- b) El valor de los envases, cuyo precio no deberá exceder del precio normal del mercado de los mismos, debiendo cargarse por separado, para en su caso proceder a su devolución.

Conforman el precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado:

- a) Los servicios prestados;

b) Los gastos financieros, que tienen su origen en pagos diferidos.

En casos de permuta, uso o consumo propio, la base imponible está dada por el precio de venta en plaza al consumidor. Las permutas se consideran, para estos efectos del pago de IVA, como dos actos de venta.

En el caso de importaciones la base imponible está dada por el valor CIF aduana.

La determinación de estos valores es muy importante para el manejo contable de este impuesto.

Lo más importante para el manejo del IVA es la aplicación del Débito y Crédito Fiscal. El Débito Fiscal es el monto del impuesto que se adeuda al Estado y resulta de la venta que efectúan los sujetos pasivos o vendedores, resultante de la aplicación de la alícuota del 13% a todas las ventas de bienes muebles, servicios, contratos de obra y otros que se realizan en el país y que están registradas en las facturas que deben emitir obligatoriamente los sujetos pasivos.

En cambio, el Crédito Fiscal, se obtiene de la aplicación de la alícuota de 13% a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra o prestaciones de servicios que se hubieran realizado.

Al final de cada período fiscal, que en Bolivia es mensual, se establece la diferencia que existe entre el Débito Fiscal y Crédito Fiscal. Si resulta un saldo a favor del Fisco por concepto de Débito Fiscal, su importe será ingresado o pagado al Fisco en forma mensual, con posterioridad al mes vencido, en la actualidad se aplica de acuerdo al último dígito del NIT (Número de Identificación Tributaria), conforme al calendario establecido por la Administración Tributaria.

El período fiscal de liquidación del IVA es mensual, el Impuesto resultante por la aplicación de lo dispuesto en los Artículos 7° al 9° de la Ley 843, se liquidará y abonará sobre las bases de declaración jurada efectuadas en formulario oficial (Formulario 143) por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

Las exportaciones quedan liberadas del Débito Fiscal. Las compras de los insumos que generan el Crédito Fiscal, los que son devueltos por un sistema de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), por los montos del IVA pagado, una vez descontados los débitos fiscales que pudiera tener el contribuyente.

1.2. Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.

Este Impuesto como su denominación lo indica, viene a ser un complemento del Impuesto al Valor Agregado, principalmente destinado a aplicar sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores. Fue creado también por la Ley No. 843, en su Art. 19° al 35° y reglamentada por el Decreto Supremo 24050 de 29 de junio de 1995.

A su vez, la Ley 2493 del 4 de agosto de 2003 reglamentado por el Decreto Supremo No. 27190 del 30 de septiembre de 2003 han incorporado algunas modificaciones en el tratamiento de RC-IVA.

La característica de este impuesto es que se aplica a la renta de las personas naturales, aunque en realidad solo servía de control del pago de IVA; pero con la vigencia de la Ley 1606 se incorporó al sistema de Impuesto a la Renta de Empresas (IUE) a los profesionales independientes y a los que cumplen actividades en oficios varios.

El objeto de este Impuesto es que grava los ingresos de las personas naturales que trabajan en relación de dependencia y sucesiones indivisas provenientes de los siguientes conceptos: Sueldos, salarios, honorarios, provenientes de trabajo personal, alquileres, intereses, cuando se perciben por personas naturales que no sean profesionales. El impuesto básicamente se

aplica a todos los que trabajan en relación de dependencia y a las personas naturales que perciben ingresos que no estén gravados con el Impuesto a las Utilidades.

Constituyen ingresos sujetos a RC-IVA, cualquiera fuera su denominación o forma de pago y que se perciban por personas naturales, los siguientes:

- a) Los que provienen de alquilar, subalquilar, u otra forma de explotación de inmuebles urbanos y rurales, siempre que no sean profesionales independientes o que están dentro del régimen de utilidades;
- b) Los que provienen de alquilar, subalquilar, u otra forma de explotación de cosas muebles, derechos y concesiones mineras y agropecuarias, igual que el anterior, que no sean percibidos por sujetos pasivos del impuesto a las utilidades;
- c) Las provenientes de colocaciones de capitales, sean intereses, rendimientos, dividendos en efectivo o en especie, distribución en sociedades de personas y en empresas unipersonales y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión de aquellos, excepto dividendos en acciones, de sociedades anónimas o en comandita por acciones, que no se perciban por quienes están en el impuesto a las utilidades;
- d) Los sueldos, salarios, jornales, sobresueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación; dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación, y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.

Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas naturales y sucesiones indivisas que perciben ingresos en relación de dependencia, así como los que perciben ingresos a los que se refieren los incisos anteriores.

Para el cálculo de este impuesto constituyen ingresos los montos percibidos por cualquiera de los conceptos señalados en los incisos anteriores, que se califican como ingresos sujetos al RC-IVA

En el caso de los ingresos de los dependientes, no integran la base de cálculo, dos salarios mínimos nacionales como básico no imponible y otros dos por concepto de compras del régimen simplificado, las cuales no pueden acreditarse con facturas. En total cuatro salarios mínimos nacionales. En la actualidad y por el cambio de la Ley 843 (Art.31°) se ha elevado esta deducción hasta seis salarios mínimos nacionales, pero, todavía no está en aplicación. Asimismo, son deducibles para el pago de este impuesto, las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras cotizaciones o aportes dispuestos por leyes sociales.

El pago, en caso de dependientes, debe ser efectuado mensualmente por los empleadores, que actúan como agentes de retención, hasta el día veinte de cada mes vencido. Estos empleadores, asumen como obligación, establecida por la Ley, la condición de sustitutos o responsables para el pago de este impuesto.

El RC-IVA, se determina aplicando la alícuota del 13% sobre los ingresos que se señalan anteriormente, de acuerdo a la liquidación que se efectúe mensualmente (Formulario 98.1, dependientes y Formulario 71.1, independientes).

Las compensaciones con el IVA, contra el impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el Art. 30° de la Ley 843, los contribuyentes podrán imputar como pago a cuenta en forma y condiciones que establezca la reglamentación, la tasa que corresponda sobre el total de compras de bienes y servicios, contratos de obra o toda prestación o insumo de cualquier naturaleza.

En caso de que el contribuyente de este gravamen fuese también sujeto pasivo del IVA, la compensación que alude el párrafo precedente, sólo se procederá cuando su cómputo no corresponda ser considerado como crédito fiscal en el IVA.

1.3. Impuesto a las Transacciones.

Creado como un Impuesto de emergencia no muy conocido en otros países, se constituye en la actualidad como un vigoroso soporte presupuestario para el Tesoro General de la Nación, inicialmente tenía una alícuota de 1%, actualmente la misma es de 3%, también fue creado por la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y reglamentado por el Decreto Supremo No. 21532 modificado a su vez por el Decreto Supremo No. 24052 de 29 de junio de 1995.

Este impuesto, por ser objeto del estudio, se desarrollará con más profundidad en el subtítulo correspondiente.

1.4. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

En algunos países llamado Impuesto a las Ganancias. En este impuesto es necesario, analizar previamente, las conceptualizaciones de capital y renta.

Capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular.

Renta es la riqueza nueva o utilidad que se obtiene del capital.

Correlacionando estos dos conceptos básicos, se determina que la Renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Dicha fuente no es otra cosa que el Capital y como permanece inalterado, no obstante generar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable.

La evolución histórica de este impuesto se remonta al siglo XVIII, cuando en Inglaterra William Pitt implanta el Impuesto a la Renta en ocasión de la guerra con Francia, el mismo que fue derogado y restablecido en dos oportunidades, reapareciendo definitivamente el año 1842.

En Alemania se estableció como Impuesto Global al R dito despertando serias resistencias por su carácter inquisitorial.

En Estados Unidos de Norteamérica fue establecido en forma temporal a raíz de dos circunstancias bélicas, en el año 1815 durante la guerra de la independencia contra Inglaterra y en el año 1862 durante la guerra de secesión. En el año 1893 pretendió aplicarse nuevamente, pero fue suprimido por la máxima autoridad judicial, por inconstitucionalidad del mismo, por lo que fue necesario reformar la Constitución para poder reimplantarlo definitivamente el año 1913, pero con carácter mixto.

En Francia se aplica desde el año 1917, aunque originariamente en forma cedular, o sea en función del origen de las rentas ya del capital o del trabajo y que grava las fuentes separadamente con alícuotas proporcionales.

En nuestro país, se aplicaba el Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) creada por la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, y su Decreto Supremo No. 21424 de 30 de octubre de 1986, hasta la promulgación de la Ley No. 1606, con la que se incorpora el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y reglamentada por el Decreto Supremo No. 24051 de 29 de junio de 1995, incluye a otros sectores que hasta antes de la Ley No. 1606, tenían un tratamiento específicamente diferente, normadas por la Ley No. 1297 para el sector minero, la Ley No. 1194 para el sector de hidrocarburos y el Decreto Supremo No. 08438 para el sector energético.

Al igual que el Impuesto a las Transacciones, es objeto de estudio, por ello se efectuará un análisis detallado en el subtítulo correspondiente.

1.5. Impuesto a los Consumos Específicos.

Creado por la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y reglamentada por el Decreto Supremo No. 21492 de 29 de diciembre de 1986 y otras disposiciones complementarias, modificada posteriormente por la Ley No. 1606 de 24 de diciembre de 1994 y su Decreto

Reglamentario No. 24053 de 29 de junio de 1995 por los que los productos, de este impuesto, son gravados con tasas porcentuales y con tasas específicas por unidad de medida.

Es un impuesto que grava el consumo a través de los productos denominados específicos, denominación que también se daba en el sistema anterior. En Bolivia los productos calificados como específicos son: cerveza, vinos, licores, chicha, cigarros, cigarrillos y bebidas refrescantes. Como se puede apreciar se trata de productos cuyo consumo es prescindible. Los sistemas tributarios de casi todos los países, consideran que establecer gravámenes con alícuotas elevadas a estos consumos, no afecta a la mayoría de la población que no tiene capacidad económica para efectuar estos consumos, aunque en Bolivia, las alícuotas no son muy elevadas, por el problema del contrabando.

El sistema boliviano ha adoptado el criterio de gravar estos productos a tiempo de la salida de fábrica o al del despacho aduanero para realizar la nacionalización, en caso de bienes específicos importados. Este criterio fue adoptado porque facilitaba la fiscalización y recaudación del impuesto.

El objeto del Impuesto a los Consumos Específicos se aplica sobre:

- a) Las ventas de bienes situados en el territorio nacional que se refieren a: bebidas alcohólicas, bebidas refrescantes, cerveza, chicha de maíz, vinos, licores, cigarros y cigarrillos.
- b) Las importaciones definitivas de los productos señalados precedentemente.

Los sujetos pasivos de este impuesto son:

- a) Los fabricantes y/o las personas naturales o jurídicas vinculadas económicamente a estos. A los fines de este impuesto se entiende por fabricante a toda personal natural o jurídica que elabora el producto final ya señalado. En casos de elaboración por

cuenta de terceros, quienes encomiendan la elaboración, serán los sujetos pasivos del impuesto.

- b) Las personas naturales o jurídicas que realicen a nombre propio, importaciones definitivas de estos productos.

Este impuesto tiene varias disposiciones complementarias sobre normas por uso de timbres, sellos, etiquetas, guías de tránsito, posiciones arancelarias, horarios para ventas y distribución, etc.

1.6. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.

Inicialmente denominado Impuesto a la Renta Presunta de los Propietarios de Bienes según la Ley No. 843, artículos 53° al 70° y sus decretos reglamentarios No. 21458 de 28 de noviembre de 1986, para los inmuebles urbanos y No. 22148 de 3 de marzo de 1989 para las propiedades rurales.

Modificada posteriormente, por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 con la denominación de Impuesto a la Propiedad de Bienes y reglamentada por el Decreto Supremo No. 24204 de 23 de diciembre de 1995 en lo que corresponde a inmuebles urbanos y rurales y Decreto Supremo No. 24205 de 23 de diciembre de 1995 sobre vehículos automotores.

Como establecen los artículos 12°, 13° y 14° del Decreto Supremo No. 24204, el Poder Ejecutivo está facultado para aprobar anualmente los planos de zonificación y tablas de valuación de terrenos de bienes inmuebles ubicados en cada jurisdicción municipal, así como las tablas de valuación de la construcción de inmuebles, la actualización de los tramos según la escala impositiva y la fijación de la fecha de vencimiento del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.

El objeto de este impuesto son las propiedades urbanas y rurales existentes en el territorio nacional, aunque su tratamiento tributario difiere, según se refieren a inmuebles urbanos o rurales.

Las propiedades rurales calificadas como pequeñas por la Ley de la Reforma Agraria y disposiciones posteriores, se hallan exentas de este impuesto, el cual se aplica a las propiedades medianas y grandes o empresas agropecuarias.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales o jurídicas y las sucesiones indivisas, propietarios de cualquier tipo de inmuebles, incluidas las tierras rurales con títulos ejecutoriales de Reforma Agraria, obtenidas por dotación, consolidación, adjudicación por compra y cualquier otra forma de adquisición.

Los copropietarios de inmuebles colectivos de uso común o pro-indivisos, serán responsables del tributo por la parte a prorrata que les correspondiere (Art. 52° de la Ley 843).

La base imponible esta dado por el avalúo fiscal realizado en cada jurisdicción municipal, en aplicación de las normas catastrales y técnico-tributarias urbanas y rurales emitidas por el Poder Ejecutivo. En tanto se practique este avalúo fiscal, la base imponible estará dada por el auto-avalúo que practicarán los propietarios de acuerdo a la zonificación y fijación de los valores base para las construcciones.

La base imponible de la propiedad, según la Ley 1715 del 28 de octubre de 1997 en su Art. 4°, señala lo siguiente: “la base imponible para la liquidación del impuesto que grava la propiedad inmueble agraria será la que establezca el propietario de acuerdo al valor que este atribuya a su inmueble. En lo demás se aplicarán las normas comunes de dicho impuesto. El propietario no podrá modificar el valor declarado después de noventa días, del vencimiento del plazo legalmente establecido con carácter general para la declaración y pago del impuesto”.

El impuesto a la propiedad de vehículos automotores, con las actuales características, fue establecido por la Ley 1551 del 20 de abril de 1994 de Participación Popular y su reglamento se halla contenido en el Decreto Supremo No. 23813 de 30 de junio de 1994. Mediante estas disposiciones se transmitió al dominio tributario municipal el impuesto a los inmuebles urbanos y vehículos automotores. La Ley 1606 del 22 de diciembre de 1994, que modifica la Ley 843, reitera este traspaso al dominio tributario municipal y fija las normas en que se desarrollarán estos impuestos.

Para determinar el valor de los vehículos automotores se utiliza la información relativa al modelo, cilindrada, país de origen o fabricación y algunos factores técnicos; este valor está sujeto a la aplicación de un factor de depreciación, de acuerdo al año al que corresponde el modelo del vehículo. Para este impuesto se aplica una tabla con valores pre-establecidas, sobre los que se aplica el impuesto.

1.7. Impuesto a las Sucesiones y Transmisiones Gratuitas de Bienes.

El artículo 5° de la Ley 926 de 25 de marzo de 1987, incorpora a la Ley 843 el Título XI que comprende a este impuesto en los artículos 99° al 105° cuyo decreto reglamentario es el Decreto Supremo No. 21789 de 7 de diciembre de 1987.

El objeto de este impuesto son las sucesiones hereditarias y los actos jurídicos mediante las cuales se transfiere gratuitamente la propiedad. Están comprendidos en el objeto de este impuesto únicamente los bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro.

Los sujetos pasivos son las personas naturales y jurídicas beneficiarias del hecho o del acto jurídico que da origen a la transmisión de dominio. Que se constituyen en beneficio de las sucesiones hereditarias, testamentos, anticipos de legítima o donaciones.

La base imponible se determina:

- a) Sobre la base del avalúo, en el caso de los inmuebles y de los vehículos, resultado de la aplicación de las tablas de valor presentados por los municipios y aprobados por el Poder Ejecutivo, en tanto se realice la catastración, en caso de los inmuebles.
- b) Para los otros bienes, los valores de libros que resultan de la contabilidad o los fijados por entidades de servicio de comunicaciones, en el caso de acciones telefónicas, o valores depositados en instituciones financieras.
- c) Derechos sujetos a registro, la base imponible estará dado por el valor de mercado, al momento que se perfecciona la sucesión o transmisión a título gratuito.

Las alícuotas del impuesto a las sucesiones que se aplican adicional e independientemente del impuesto a las transacciones, que también es de aplicación a las sucesiones, son los siguientes:

- a) Ascendientes y descendientes, cónyuge 1%;
- b) Hermanos y sus descendientes 10%;
- c) Otros colaterales, legatarios y donatarios gratuitos 20%.

1.8. Impuesto a los Vuelos al Exterior.

Creado por la Ley No. 1141 de 23 de febrero de 1990 en su artículo 22°, reglamentado por el Decreto Supremo No. 22556 de 26 de julio de 1990.

El objeto del impuesto, son las salidas al exterior por vía aérea.

Los sujetos pasivos son todas las personas de nacionalidad boliviana, residentes o no del país. También los extranjeros residentes en el país, o sea aquellas personas cuya permanencia en el territorio nacional haya sido autorizada sin limitación de tiempo por migración o hayan ingresado con propósito determinado por un lapso mayor a noventa días. Excepto bolivianos titulares de pasaporte diplomático, beneméritos bolivianos, menores de dos años, turistas extranjeros, diplomáticos, representantes extranjeros y representantes de organizaciones internacionales.

El monto a pagar determina el Estado mediante sus entidades correspondientes, existiendo una diferencia entre los países limítrofes y el resto del mundo.

Este impuesto se paga mediante la adquisición de un autoadhesivo o sticker, cada vez que se viaje al exterior vía aérea.

1.9. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados.

Este Impuesto fue creado por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, reglamentado por el Decreto Supremo No. 24055 de 29 de junio 1995, modificada por el Decreto Supremo No. 24217 de 20 de enero de 1996. Luego es modificada por Ley 1731 de 25 de noviembre de 1996 y reglamentada por el Decreto Supremo No. 24438 del 13 de diciembre de 1996. Ha tenido modificaciones por Ley 2047 del 28 de enero de 2000.

El objeto de este impuesto es la comercialización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados, sean estos productos internos o importados.

Los sujetos pasivos de este impuesto son las personas naturales o jurídicas que importen o comercialicen hidrocarburos y sus derivados en el mercado interno.

El hecho imponible se perfecciona en la primera etapa de comercialización del producto, o a la salida de la refinería, cuando se trate de hidrocarburos refinados. En la importación, el momento en que los productos son extraídos del recinto aduanero o del ducto de transporte, mediante despachos de emergencia o pólizas de importación.

1.10. Impuesto a las Transacciones Financieras.

El Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) fue creado por Ley No. 2646 del 1 de abril de 2004. Este impuesto es de carácter transitorio, que se aplicará durante veinticuatro meses a partir de su vigencia.

El objeto de este impuesto es gravar las transacciones financieras u operaciones siguientes:

- a) Créditos y débitos en cuentas corrientes y cajas de ahorro, abiertas en entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras.
- b) Pagos o transferencias de fondos a una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras no efectuadas a través de las cuentas indicadas en el literal a) precedente;
- c) Adquisición, en las entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras, sin utilizar las cuentas indicadas en el literal a) precedente de cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros similares o por crearse.
- d) Entrega al mandante o comitente del dinero cobrado o recaudado en su nombre realizadas por entidades regida por L.B.E.F., así como las operaciones de pago o transferencias en favor de terceros con cargo a dichos montos, sin utilizar las cuentas indicadas en el literal a) precedente;
- e) Transferencias o envíos de dinero, al exterior o interior del país, efectuadas a través de una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras;
- f) Entregas y recepción de fondos propios o de terceros que conforman un sistema de pagos en el país o en el exterior, sin intervención de entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras o entidades legalmente establecidas en el país para prestar servicios de transferencia de fondos, aun cuando se empleen cuentas abiertas en entidades del sistema financiero del exterior.

El hecho imponible del ITF se perfecciona en los momentos que se realizan los hechos señalados en los incisos anteriores.

Los sujetos pasivos del ITF son: Las personas naturales o jurídicas titulares o propietarios de las cuentas corrientes y cajas de ahorro; las que realizan pagos o transferencias de fondos; las que adquieren los cheques de gerencia, cheques viajeros u otros instrumentos financieros existentes y por crearse; las que sean beneficiarias de la recaudación o cobranza u ordenen pagos o transferencias; las que instruyan las transferencias o envíos de dinero y las que operen el sistema de pagos.

La base imponible del ITF está dada por el monto bruto de las transacciones gravadas por este impuesto.

La alícuota del ITF será de 0,3% durante los doce primeros meses de su aplicación y del 0,25% durante los doce siguientes meses.

Las entidades financieras se constituyen en agentes de retención o percepción de este impuesto en cada operación gravada. Los importes retenidos o percibidos deberán ser abonados en las cuentas del TGN.

1.11.Regímenes Especiales.

Estos regímenes especiales son las que motivan la actividad informal de la economía, de tal manera que todo el sistema tributario está distorsionado por estos llamados regímenes especiales. El total de la tributación de estos sectores no alcanza ni al 1% del total de la recaudación tributaria interna, aunque la actividad económica que representan es más del 50% de la economía boliviana.

Existen tres regímenes especiales que se han establecido en el país, los que abarcan al sector de comercio minorista y artesanales, el sector del transporte público, y el sector agropecuario.

1.11.1. Régimen Tributario Simplificado.

De conformidad con los artículos 17° y 33° de la Ley 843, se emiten los Decretos Supremos 24484 del 29 de enero de 1997 y 27494 de 14 de mayo de 2004, además de disposiciones administrativas complementarias que regulan este régimen, cuyo tratamiento administrativo-tributario es el siguiente:

- a) El Régimen Tributario Simplificado se establece con carácter transitorio, en el se consolida el pago y la liquidación del IVA, IUE e IT;
- b) El hecho generador resulta del ejercicio habitual de las actividades realizadas por los artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos;
- c) Los sujetos pasivos del RTS son las personas que realizan las actividades señaladas en el inciso b). Las mismas normas efectúan una descripción de los requisitos o parámetros que permiten calificar como tales a estos sectores: capital, las ventas, el monto máximo de ventas. El capital no debe ser mayor a Bs. 18.800. Ventas anuales no mayores a Bs. 69.122 y el precio unitario máximo de cada venta no debe ser superior a Bs. 100. Los artesanos tenían parámetros similares, excepto el monto de ventas que podía ser hasta Bs. 400.
- d) Se establecen hasta seis categorías para este régimen especial, con distinto tratamiento tributario, de acuerdo al monto del capital. Esas categorías van desde Bs. 0 a Bs. 23.253 y consiguiente pago bimestral de impuestos también varía desde Bs. 0 a Bs. 646 entre la categoría más baja y la más alta, respectivamente. Estos montos están sujetos a actualización en función de la UFV;
- e) A los integrantes de este régimen se les prohíbe la emisión de facturas y tienen, a su vez, la obligación de exigir facturas a sus proveedores;
- f) En las mismas normas se establece la forma, lugar y plazo para el pago de este impuesto.

1.11.2. Régimen Tributario Integrado.

Este régimen fue establecido, también recurriendo al Art. 17° de la Ley 843, por el Decreto Supremo No. 21642 de 30 de junio de 1987, habiendo sido modificada por los Decretos Supremos Nos. 21693, 22835 y 23027 del 30 de junio de 1988, 14 de junio de 1991 y 10 de enero de 1992. Su alcance son las siguientes:

- c) El STI comprende los siguientes impuestos: IVA, IT, IRPE, y RC-IVA.
- d) Son sujetos pasivos de este sistema tributario, las personas naturales propietarias de hasta dos vehículos afectados al servicio de transporte público, urbano, interprovincial e interdepartamental de pasajeros y/o carga en un mismo distrito.
- e) El impuesto a pagar es trimestral y es resultado de una categorización que parte de distinción geográfica: Categoría La Paz, Cochabamba, Santa Cruz y el resto del país es otra categoría: En ella se distinguen la clasificación de: taxis, vagonetas, minibuses; transporte urbano de carga y material de construcción; micros y buses urbanos; transporte interprovincial de pasajeros y carga; transporte interdepartamental de carga y pasajeros hasta doce toneladas y transporte interdepartamental de carga y pasajeros mayor a doce toneladas.

Existen cuatro categorías, sobre los cuales y en base a los ingresos presuntos trimestrales se procede a la fijación del respectivo impuesto trimestral que va desde Bs. 100 hasta Bs. 400, según su categoría.

1.11.3. Régimen Agropecuario Unificado.

El régimen agropecuario unificado (RAU) fue creado mediante los Decretos Supremos No.24463 y 24988 de 26 de diciembre de 1996.

Los alcances de esta ley son:

1. Este régimen consolida la liquidación y pago anual simplificado del IVA, IT, IUE, y RC-IVA
2. Son sujetos pasivos del RAU las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie está comprendida dentro de los límites establecidos.
3. La base imponible es la superficie y se establece un gravamen por hectárea.
4. Existe un tratamiento diferenciado para las cooperativas agrícolas y pecuarias. Se establece un sistema de declaración jurada para el pago de este impuesto, asimismo, la prohibición de emitir facturas.

Este sistema, al igual que el simplificado, tampoco cumple su objetivo.

2. La Compensación del Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Esta es la problemática objeto de la presente investigación, ya que la política tributaria diseñada por el gobierno boliviano es no afectar a la riqueza de los que más tienen y que pueden tributar en la misma proporción, es decir de acuerdo a su capacidad contributiva.

En el análisis que se hará se podrá demostrar que estos dos impuestos no tienen la misma naturaleza como para compensar; el Impuesto a las Transacciones se aplica como su nombre lo indica a la transmisión o traslación de bienes, es decir el Impuesto se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, la alícuota es el 3% y la liquidación y pago es mensual; mientras el Impuesto sobre las Utilidades a las Empresas se aplica sobre las ganancias que una Empresa genera en una gestión económica (un año), la alícuota es el 25% y la liquidación y pago es anual.

Se tiene observaciones sobre esta política tributaria implantada por el gobierno, que es equivocada, ya que con la compensación de estos dos Impuestos el país pierde recursos

económicos que podrían servir para atender las necesidades urgentes de la comunidad, asimismo cubrir el déficit fiscal que fluctúa entre el 6% y 8% del Producto Interno Bruto.

Para entender y comprender, con más propiedad la problemática de la compensación de los dos impuestos señalados, se debe conocer con más profundidad la naturaleza y contenido de estos impuestos, por ello se debe desarrollar lo que señala las normas contenidas en la Ley No. 843 referentes a estos Impuestos:

2.1. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

Este Impuesto se constituyó en la principal modificación introducida por la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 y su reglamentación mediante el Decreto Supremo No. 24051 de 29 de junio de 1995, se muestra en el Título III de la Ley 843. Este Impuesto es conocido también como impuesto a los réditos, la renta o a las ganancias.

2.1.1. Hecho Imponible.

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se aplica en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la Ley y su reglamento y los principios de contabilidad generalmente aceptados, según el Art. 36° de la Ley No. 843.

2.1.2. Sujeto.

Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y en cualquier otro tipo de empresas, señalado en el Art. 37° de la Ley 843.

Además, se distinguen los siguientes sujetos, dentro de los sujetos pasivos del impuesto:

- a) Sujetos obligados a llevar los registros contables, es decir las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación de Código de Comercio.
- b) Sujetos no obligados a llevar los registros contables, es decir las entidades constituidas de acuerdo a las normas civiles, como las sociedades civiles, asociaciones y fundaciones no lucrativas, que no tengan autorización de la exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
- c) Sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente.

2.1.3. Objeto del Impuesto.

Constituyen el objeto del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: Rentas, beneficios o ganancias que resulten de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. Se consideran también utilidades las que determinen por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros. Estas utilidades o rentas deben ser de fuente boliviana, es decir que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio de la República; de actividades, actos o hechos ocurridos dentro del límite de la misma.

2.1.4. Determinación de la utilidad neta.

La utilidad neta imponible es la resultante de deducir de la utilidad bruta los gastos necesarios para la obtención y conservación de la renta. Para la determinación de la utilidad neta sujeta al Impuesto sobre las utilidades, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente, incluyendo los aportes obligatorios para los organismos reguladores, las provisiones para los beneficios sociales, los tributos nacionales y municipales que se han pagado o deben pagarse.

Existen conceptos que no son deducibles o que no son considerados en la determinación de la utilidad neta, que se señala en el Art. 47° de la Ley 843, estas son: Los retiros personales del dueño o socios; los tributos originados en la adquisición de los bienes de capital; los gastos por servicios personales en los que no se demuestre el cumplimiento del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los dependientes; el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas; amortización sobre derechos de llave, marcas de fábrica y otros activos intangibles similares, salvo que en su adquisición se hubiere pagado; las donaciones y otras cesiones gratuitas, excepto las efectuadas a entidades sin fines de lucro.

En caso de profesiones liberales y oficios se presume, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total de los ingresos percibidos.

2.1.5. Fuente.

“Constituyen renta de fuente boliviana: todas las utilidades o beneficios obtenidos dentro del territorio de Bolivia. También es renta de fuente boliviana la percibida en el exterior por un trabajo que tenga relación o sea para alguna empresa o institución domiciliada en Bolivia”.²¹

La teoría de las fuentes tiene un carácter objetivo en el sentido que la renta son aquellas provenientes de actividades económicas lucrativas producidas dentro del territorio, independientemente de la nacionalidad o domicilio del contribuyente. Aunque igualmente puede adoptarse con un carácter mixto ambas modalidades teniendo en consideración la fuente o actividad económica, como la nacionalidad o el domicilio del contribuyente.

Entonces, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se aplicará sobre las utilidades obtenidas de la fuente boliviana que en las empresas se mostrará en los Estados Financieros.

²¹ GARCIA Canseco, Oscar; “Curso de Legislación Tributaria”, Ed. Visuall-Concepto Gráfico, La Paz, Bolivia, 2004, Pág. 4.

Para este propósito, la ley califica como utilidades de fuente boliviana, a las siguientes:

- a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República;
- b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país; las regalías producidas por cosas o derechos situados o utilizados en el territorio de la República;
- c) Las generadas en el país por actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o prestación de servicios, realizados dentro del territorio de la República;
- d) Toda otra utilidad generada por actividades o bienes situados en el territorio de Bolivia.

2.1.6. Compensación de pérdidas.

En el Art. 48° de la Ley 843, se regula la compensación de pérdidas que puedan producirse en la actividad empresarial y señala: “Cuando en un año se sufriera una pérdida de fuente boliviana, esta podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes”.

2.1.7. Exenciones.

De acuerdo al Art. 49° de la Ley 843, están exentas del Impuesto a las Utilidades:

- a) Las actividades del Estado Nacional, las Prefecturas Departamentales, las Universidades Públicas y las entidades o instituciones pertenecientes a las mismas, salvo aquellas actividades comprendidas dentro del Código de Comercio;
- b) Las utilidades obtenidas por las asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, tales como: religiosas, de caridad, beneficencia,

asistencia, social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales. Para beneficiarse con esta exención estas entidades deberán acreditar en sus estatutos esta su condición y establecer expresamente que ningún beneficio se distribuya directamente o indirectamente entre sus asociados. Asimismo, deberán solicitar su reconocimiento como entidades exentas por la Administración Tributaria.

- c) Los intereses a favor de organismos internacionales de crédito e instituciones oficiales extranjeras, cuyos convenios hayan sido ratificados por el Congreso Nacional.

2.1.8. Alícuota.

La utilidad neta imponible está sujeta a la alícuota del 25%, que se aplica sobre la utilidad neta establecida y que se muestra en el Estado de Resultados que es parte de los estados financieros que emite la empresa que se constituye en el sujeto pasivo.

Los beneficiarios del exterior que reciban rentas de fuente boliviana, pagarán ese 25% sobre una utilidad neta imponible del 50% del monto total pagado o remesado.

2.1.9. Plazo y cierres de gestión.

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas es de carácter anual y dependiendo del tipo de actividad que realice la empresa. Los plazos de cierre señalados por la disposición legal es la siguiente:

- a) Al 31 de marzo, empresas Industriales y Petroleras;
- b) Al 30 de junio, empresas Gomeras, Agrícolas, Ganaderas y Agroindustriales;
- c) Al 30 de septiembre, empresas Mineras;
- d) Al 31 de diciembre, empresas Bancarias, de Seguros, Comerciales, de Servicios y otras no contempladas en las fechas anteriores.

Las fechas anteriores son las de cierre de gestión. La presentación de los estados financieros y consiguiente pago del Impuesto a las Utilidades de la Empresas, puede realizarse dentro del plazo de 120 días a las fechas de cierre.

2.2. Impuesto a las Transacciones.

Es un impuesto que grava el ejercicio del comercio, industria, profesión, negocio, alquiler de bienes, obras, servicios y cualquier otra actividad.

Es un impuesto que cuyo objeto es amplio y se grava en todas las etapas de las operaciones o actividades, produciendo un efecto en cascada. Es decir, se aplica impuesto sobre impuesto. También están comprendidas en el objeto de este impuesto, las transacciones a título gratuito, como son las sucesiones y las donaciones.

El Impuesto a las Transacciones está establecida en el Título VI de la Ley 843 y reglamentado por el Decreto Supremo 21532 de 27 de febrero de 1987 y modificada por la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 y reglamentado por el Decreto Supremo 24052 de 29 de junio de 1995.

2.2.1. Objeto.

El objeto del impuesto constituye el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad, lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste; asimismo están incluidas los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos.

No se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas.

2.2.2. Sujetos.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades, con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales.

2.2.3. Base de cálculo.

El Impuesto a las Transacciones se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total, en valores monetarios o en especie, devengados en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas.

2.2.4. Exenciones.

Están exentas del pago de este impuesto:

- a) El trabajo personal ejecutado en relación de dependencia con remuneración fija o variable;
- b) El ejercicio de cargos públicos;
- c) Las exportaciones;
- d) Los servicios prestados por el Estado Nacional, los departamentos y los municipios, con excepción de las empresas públicas. La venta de bienes por estas instituciones no se halla exenta;
- e) Los intereses de depósitos en caja de ahorro, cuentas corrientes y plazo fijo;
- f) Los establecimientos educativos privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial;

- g) Los servicios prestados por las representaciones diplomáticas y los organismos internacionales acreditados ante el Gobierno de Bolivia;
- h) La edición e importación de libros, diarios, publicaciones informativas en general, periódicos y revistas;
- i) La compra venta de acciones, debentures o títulos valores que se realiza a través de la Bolsa de Valores o fuera de ella;
- j) La compra venta de minerales, metales, petróleo y gas natural en el mercado interno.

2.2.5. Alícuota.

La alícuota actual de este impuesto es del 3% que se aplica en cada etapa en que se efectúan las operaciones o actividades gravadas. El hecho de gravar con este impuesto en cada etapa de la comercialización, da lugar a un efecto en cascada, y significa que su aplicación o incidencia se efectúa incluso impuesto sobre impuesto.

2.2.6. Período fiscal.

El período fiscal del impuesto es mensual, debiendo pagarse en los mismos períodos de vencimiento del IVA, después de cada mes vencido. Las fechas de vencimiento es determinado por la Administración Tributaria, de acuerdo con el dígito de la terminación del Número de Identificación Tributaria (NIT).

3. Política Tributaria de la Compensación de IUE e IT.

Mostrada la normatividad con respecto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y Impuesto a las Transacciones, se confirma que la naturaleza de estos impuestos es diferente, ya que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se aplica sobre las ganancias que obtiene la Empresa, es decir, se aplica sobre la riqueza que generó la inversión del capital, de esta forma la norma tributaria obligaba al sujeto

pasivo(Empresas), transferir parte de la riqueza generada al Estado por intermedio de este Impuesto, la cual debe ser empozado anualmente que es el período fiscal.

A su vez, el Impuesto a las Transacciones, es un impuesto que desde su origen ha sido criticado, porque no se tiene antecedentes de su aplicación en ningún país, por mucho que se hubiera intentado definirlo como un impuesto a los ingresos, se trata esencialmente de un impuesto a las ventas en cascada que no debió existir, pues el Sistema Tributario Boliviano cuenta con un Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es la forma moderna de gravar las ventas y se ha extendido a una mayoría de países, incluyendo la Comunidad Europea.

El Impuesto a las Transacciones es un impuesto general a las ventas de bienes y servicios, con el grave defecto de que es en cascada, es decir, se paga en todas las transferencias o compraventa de que es objeto el bien en cuestión, lo cual aumenta la calidad de impuesto regresivo, ya que en definitiva es un impuesto al consumo. Esta forma de gravamen produce efectos de acumulación en forma piramidal del impuesto con la consiguiente distorsión de los precios en el mercado. La acumulación consiste en que el impuesto se paga en cada operación de compraventa, es decir, el precio de la mercancía aumentará conforme a las etapas que haya transcurrido. El efecto piramidal, en cambio, se refiere a que la base del impuesto es mayor en cada transacción, pues el impuesto pagado en la transacción anterior se incluye en la base del impuesto en la nueva transacción. En este caso se paga un impuesto sobre otro impuesto. Con ello, los precios de las mercancías varían de acuerdo al número de transacciones, hasta llegar al consumidor final. Por eso, la misma mercancía puede tener varios precios en el mercado.

La política errónea de la compensación de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas e Impuesto a las Transacciones se ha producido con la promulgación de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994, que modifica la Ley 843 en su Art. 77°, se ligó el Impuesto a las Transacciones con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas pese a que ambas son de distinta naturaleza, pues el Impuesto a las Transacciones se paga mensualmente sobre las ventas, mientras que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se paga

anualmente sobre la utilidad de la gestión, que se muestra en el Estado de Pérdidas y Ganancias en la Contabilidad de la Empresa, por lo que hay que esperar para pagar, que se determine cual es la cantidad imponible en ese período anual. El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de un año dado no puede ser el anticipo de algo que ya se pagó durante el curso de ese mismo año en forma mensual. Por otra parte, si una Empresa no obtiene ganancias sino pérdidas en una gestión contable, sigue teniendo la obligación de pagar el Impuesto a las Transacciones, lo cual muestra evidentemente que no es un Impuesto a las Utilidades ya que se deben pagar, aunque existan pérdidas.

El gobierno a nombre del Estado ha implementado la Política Tributaria equivocada, al plantear la compensación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas con el Impuesto a las Transacciones. Esta política va en contra de los intereses del país, debido a que el país necesita recursos para cubrir requerimientos esenciales, tales como: el pago de la deuda externa e interna, cubrir el déficit fiscal, la atención de las áreas de educación, salud, y otras necesidades básicas. Con esta política el Estado libera de la carga impositiva a las Empresas, es decir, la carga impositiva en forma total es pagada por la población ya que el Sistema Tributario implantado recae sobre el consumidor y no sobre la riqueza. Hacer empresa en Bolivia es estar liberado de la carga impositiva, ya que el único impuesto que realmente deberían pagar en forma efectiva por la actividad empresarial finalmente es pagado por la población o los ciudadanos bolivianos.

Según las Estadísticas de las recaudaciones generadas por todos los impuestos, dadas por el Servicio de Impuestos Nacionales, muestran los siguientes importes anuales: Año 2001 Bs. 4.086.000.000; Año 2002 Bs. 4.479.000.000; Año 2003 Bs. 5.000.000.000 y el primer semestre de 2004 Bs. 3.110.000.000, señalando una eficiencia de 3%, 4.1%, 6.2% y 16.8% respectivamente (Fuente SIN).

Específicamente, las recaudaciones por los Impuestos, objeto del estudio, se muestra en el Cuadro No. 4 (Anexo), de las dos gestiones pasadas: 2002 y 2003. Demostrándose que los importes de los dos impuestos son similares, incluso, el Impuesto a las Transacciones, que paga el consumidor, es mayor que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas,

evidenciándose que las Empresas no pagan ningún impuesto; simplemente se constituyen en agentes de retención de los impuestos indirectos que pagan los consumidores. Al no pagar ningún impuesto sobre las utilidades que generan, las Empresas acumulan más riqueza y más capital o patrimonio, en desmedro de la población en general.

Esta relación que se ha establecido entre IUE e IT, puede acarrear problemas para Empresas de origen extranjero que invierten en Bolivia. Muchos países industrializados, que son los mayores inversionistas en los países en vías de desarrollo y que gravan no solamente las ganancias obtenidas en su propio territorio, sino también las logradas en los países en los que tienen inversiones han establecido mecanismos unilaterales para aliviar la doble tributación internacional que se produce, permitiendo la acreditación del Impuesto a las Utilidades pagados en otros países, siempre que sean esencialmente análogos a su propio impuesto, cosa que no ocurre con el Impuesto a las Transacciones. Esta relación puede reducir la inversión extranjera en nuestro país, al obstaculizar que esos inversionistas obtengan en su país de origen el correspondiente crédito tributario.

En el ámbito nacional, esta política de compensación, hace surgir nuevos problemas, porque el IUE correspondiente de una gestión se constituye el anticipo de IT de la siguiente gestión, esta complica la situación de cálculo y liquidación; es decir, el impuesto ya no corresponde a una sola gestión contable, como deberá ser normalmente, sino a dos gestiones: 1) a la gestión por la que se paga el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, y 2) a la siguiente gestión contable, en la cual recién se podrán producir las compensaciones con el Impuesto a las Transacciones. Con esta Política Tributaria, también se viola los Principios de Ejercicio Profesional que tienen los Profesionales Contables, los llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), tales como: Principio de Ejercicio, Principio de Devengado, Principio de Objetividad, Principio de Realización, Principio de Prudencia y otros; que se puede resumir en la siguiente máxima: “Contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado”; es decir, todos los ingresos y los gastos de una empresa se deben contabilizar en la gestión correspondiente y no en otra en caso contrario se distorsiona la información contable lo que técnicamente se llama el trasvasado de la información contable se

distorsiona y no es confiable para la toma de decisiones por parte de los Administradores como Fiscalizadores del Estado.

Para sustentar nuestra afirmación, de la necesidad de suspender la compensación de los Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas e Impuesto a la Transacciones y la necesidad de recursos del Estado, podemos hacer referencia al estudio realizado por el Centro de Estudios para el desarrollo Laboral y Agrario (CEDLA) el año 2004. sobre el excesivo peso que tienen los tributos de los consumidores en los ingresos, mucho mayores que los impuestos que aportan las empresas petroleras.

“El gran gasto de Presupuesto General de la Nación 2005 es la deuda; todos los demás egresos previstos están adecuados a la sostenibilidad del pago de la deuda pública que hasta junio de 2004 superó los 7.070 millones de dólares, equivalente casi al total del Producto Interno Bruto, es decir, casi todo lo que se produce en Bolivia”.²²

Según CEDLA, en el caso de la deuda pública, fue creciendo en los últimos años de manera exorbitante “de 14 de cada 100 dólares que se destinaban en el año 2000, el año 2004, llegó a 27 de cada 100 dólares y para el 2005 se prevé desembolsar casi una tercera parte del PGN para el pago de la deuda (28%)”.²³

De acuerdo a los datos del CEDLA, en cinco años se dobló el monto del pago por concepto de deuda, contemplado en PGN: de 481 millones de dólares, se pasó a 963 millones de dólares. Estas cifras tan elevadas “no permiten priorizar el desarrollo o la inversión pública en gasto social como salud y educación”.²⁴

Asimismo, dentro de la deuda pública el peso de desembolsos recae sobre la deuda Interna, más que sobre la externa “esto se debe a que el Estado boliviano tiene mucha dificultad para obtener créditos externos de fuentes concesionales y no concesionales, por ser un país pobre y altamente endeudado, de ahí que recurra a fuentes internas como las

²² CEDLA, “El Altoño (Especial), 22 de diciembre de 2004”, la Paz, Pág. 4.

²³ CEDLA, Op. Cit.

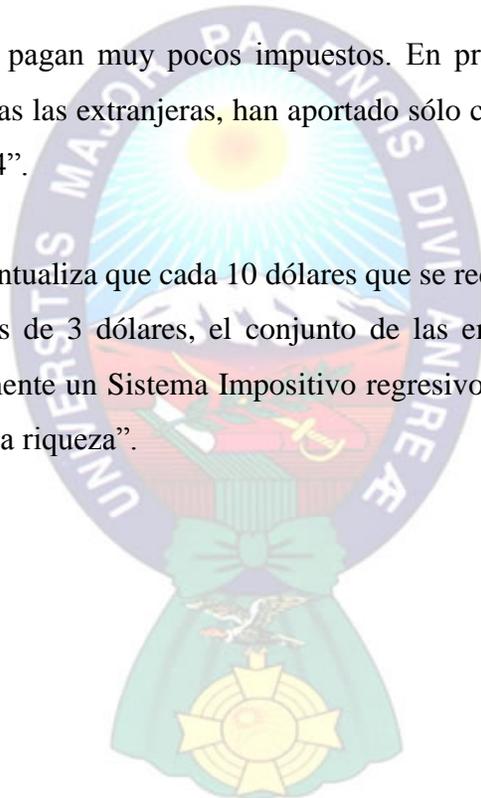
²⁴ CEDLA, Op. Cit.

Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP) para acceder a créditos aunque con altas tasas de interés”.²⁵

El CEDLA también señala que en los ingresos de PGN, la tributación al consumo tiene un peso muy importante. El informe de la Institución indica que “el promedio de aporte por parte de consumidores al PGN, en el período de 2000 al 2004, fue de 1.090 millones de dólares ó 71% del total. Esto significa que las familias sustentaron al Estado a través básicamente del IVA”.²⁶

En cambio “las empresas pagan muy pocos impuestos. En promedio el conjunto de las Empresas Privadas incluidas las extranjeras, han aportado sólo con 415 millones de dólares (29%) entre el 2000 y 2004”.

En resumen, el informe puntualiza que cada 10 dólares que se recaudan, 7 dólares los pagan los consumidores y menos de 3 dólares, el conjunto de las empresas, especialmente las petroleras. “Este es claramente un Sistema Impositivo regresivo que grava altos impuestos al consumo y muy poco a la riqueza”.



²⁵ CEDLA, Op. Cit.

²⁶ CEDLA, Op. Cit.

TERCERA PARTE
SECCION CONCLUSIVA
CAPITULO I

1. Derogatoria del Artículo No. 77° de la Ley No. 843

En base a lo expuesto, que la Política Tributaria que se implantó de la compensación de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas e Impuesto a las Transacciones, para favorecer supuestamente a la inversión, se denota que es para proteger la riqueza de los empresarios nacionales e internacionales. Con esta política se libera de tributar a las empresas, el papel que cumplen son simplemente de agentes de retención, aunque los empresarios, en las declaraciones a la prensa, arguyen que sólo ellos pagan los Impuestos y sostienen el Tesoro General de la Nación, para ellos los demás, que constituyen la población entera: trabajadores, artesanos, campesinos, comerciantes, etc., no tributan. Se puede demostrar lo contrario, como lo estamos haciendo con el presente trabajo, que los empresarios, los que hacen empresa o hacen negocio en el país no tributan casi nada, los únicos que tributan realmente, aunque no se muestra en comprobantes o formularios como lo hacen los agentes de retención (empresarios), son la población consumidora.

Como se ha podido mostrar en el Cuadro No. 1 y Cuadro No.4 (Anexo), que los importes de los dos impuestos que se compensan tienen casi el mismo importe, en las dos gestiones de las que se tiene la información. Por ello es necesario suspender esa política de compensación, que se puede calificar de inadecuada y atentatoria a los intereses del país, ya que todo el que hace alguna actividad dentro de un Estado, por esa actividad económica debe tributar. Más o menos el Estado boliviano pierde la suma de Bs. 1.088.385.122 anualmente, que podrían servir para cubrir principalmente el déficit fiscal que es muy alto en el país como se muestra en el Cuadro No. 5 (Anexo) correspondiente a la gestión 2003, que alcanza más o menos, según los datos del gobierno el 6% del Producto Interno Bruto, para el año 2004, que dificulta el desarrollo y la satisfacción de los requerimientos básicos de la población.

Como conclusión se propone la derogatoria del Artículo 77° de la Ley No. 843, en la que se consigna esta compensación, para que los empresarios realmente tributen parte de sus ganancias al Estado y no puedan recurrirse a crear otros impuestos que puedan afectar más a los ingresos de todos los ciudadanos, como últimamente se hizo con el Impuesto a las Transacciones Financieras. Se debe dejar sin efecto la compensación y que los dos Impuestos se paguen efectivamente. Esta tarea de derogatoria del Artículo señalado de la Ley 843 en su Título VI, Capítulo IV, corresponde al Poder Legislativo.



BIBLIOGRAFÍA

1. ABECIA Baldivieso, Valentín; “Derecho Tributario”, Editorial Letras, La Paz, Bolivia,1971.
2. BENITEZ Rivas, Alfredo; “Compendio de Derecho Financiero” Tomo I “Derecho Tributario”, 1ra Edición, La Paz, Bolivia, 1988.
3. CABANELLAS, Guillermo; “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual” Tomo III, Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires, Argentina,1989.
4. CALDERON Limpas, Carlos E.; “Apuntes de Cátedra de Derecho Financiero y Tributario”, UMSA, La Paz, Bolivia,1992.
5. DAZA Ondarza, Ernesto; “12 Temas de Derecho Constitucional” Editorial UMSS; Cochabamba, Bolivia,1973.
6. DE JUANO, Manuel; “Tributación sobre el valor agregado”, Editorial Víctor de Zavalía, Buenos Aires, Argentina,1975
7. DERMISAKY P, Pablo; “Derecho Administrativo”, Editorial Los Amigos del Libro, La Paz, Bolivia.
8. GARCIA Canseco, Oscar; “Curso de Legislación Tributaria”, Editorial Visuall. Concepto Grafico, La Paz, Bolivia,2004.
9. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA; “Constitución Política del Estado” 2002
10. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA; “Código Tributario”, 2003
11. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA; “Ley de la Reforma Tributaria”, 1995.

12. GIANNINI, Donato A.; “Instituciones de Derecho Tributario”, Madrid, 1957.
13. GODOY, Norberto; “Teoría General del Derecho Tributario”, Editorial Abeledo-Perrol, Buenos Aires, Argentina, 1992.
14. GONZALEZ Parada, Hernán, “Derecho Fiscal”, Bogotá, Colombia, Editorial ESAP.
15. JARACH, Dino; “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, Buenos Aires, Argentina, 1980.
16. LASCANO, Marcelo R.; “Política Fiscal y Dinero”, 2da. Edición. Vol. 17.
17. LUQUI, Juan Carlos; “La Obligación Tributaria”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.
18. MORCELLI, Manuel; “Compendio de las Ciencias de las Finanzas”, Buenos Aires, Argentina, 1947.
19. OTALORA Urquizu, Carlos; “Notas sobre la evolución del sistema tributario boliviano”, DGII, 1997.
20. RAMOS Sánchez, Pablo; “Crítica de la Reforma Tributaria”, Editorial Papiro, La Paz, Bolivia, 1986.
21. RAMOS Mamani, Juan; “Derecho Constitucional Contemporáneo”, Editorial Academia Boliviana de Estudios Constitucionales, La Paz, Bolivia, 2003.
22. VALDEZ Costa, Ramón; “Instituciones del Derecho Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992.

23. VALENCIA Vega, Alipio; “Desarrollo del Constitucionalismo”, Editorial Juventud, La Paz, Bolivia.

