

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**  
**CARRERA DE DERECHO**  
**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES Y SEMINARIOS**



**TESIS DE GRADO**

**“ANÁLISIS LEGAL A LA VULNERACIÓN DEL DERECHO  
TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL EN LA VIGENCIA DEL  
RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO”**

*(Tesis para optar el grado de Licenciatura en Derecho)*

**POSTULANTE: ROGER CHACÓN QUISPE**  
**TUTOR: Dr. JUAN ORLANDO RÍOS LUNA**

**LA PAZ – BOLIVIA**  
**2018**

## DEDICATORIA

*La presente investigación está dedicado a mis padres quienes con su apoyo siempre han alentado mi superación personal y académica.*

## **AGRADECIMIENTOS**

*Dar un eterno agradecimiento a quienes han hecho posible con su ayuda, la elaboración de esta presente investigación como Mi tutor Dr. Juan Orlando Rios Luna por su colaboración para que se haya elaborado esta investigación, a mis padres quienes desinteresadamente siempre me han apoyado en mi formación académica.*

## RESUMEN

*En la presente investigación se ha demostrado que el Régimen Tributario Simplificado, como parte del Sistema Tributario en Bolivia fue implantado a la par de la reforma tributaria por la ley Nº 843 en el año de 1986, en ese entonces esta categoría tributaria, regulaba la situación tributaria de los comerciantes minoristas, los vivanderos y los artesanos que contaban con capitales pequeños, y capacidad contributiva, sin embargo en la actualidad este régimen impositivo no cumple con la finalidad para la cual fue creado ya que de esta forma contribuyentes con grandes capitales se mimetizan dentro de este régimen de tributación defraudando y evadiendo impuestos al Estado, estando obligados a contribuir en el Régimen Tributario General.*

*La demostración de la hipótesis se centra en el hecho de implantar una nueva política tributaria, partiendo desde el análisis de los principios tributarios, regulados por el derecho constitucional y la Constitución Política del Estado toda vez que es el orden constitucional que regula la conducta del Estado en la percepción de las diferentes categorías tributarias, como también regula la conducta del sujeto pasivo de la tributación en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en cuanto a su capacidad contributiva, de tal manera que se garanticen los derechos constitucionales de las personas, a este efecto el trabajo de investigación hace un estudio de los antecedentes del derecho tributario y a través del derecho tributario constitucional se describe los principios constitucionales tributarios que deben observar tanto el Estado como el ente acreedor tributario y las personas particulares como obligados a su cumplimiento, de tal manera que los principios que se vulneran son la proporcionalidad, la igualdad y principalmente la capacidad contributiva el cual se complementa con el estudio de del sistema tributario vigente en Bolivia entre ellos el Régimen Tributario General y el Régimen Tributario Simplificado como un régimen especial de tributación.*

*Finalmente al haberse demostrado la vulneración de principios constitucionales de la tributación en la vigencia actual de régimen tributario simplificado se ha demostrado que no existe una aplicación eficaz de su normativa.*

**“ANÁLISIS LEGAL A LA VULNERACIÓN DEL DERECHO  
TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL EN LA VIGENCIA DEL RÉGIMEN  
TRIBUTARIO SIMPLIFICADO”**

**ÍNDICE GENERAL**

	Pg.
DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTOS.....	III
RESUMEN .....	IV
ÍNDICE GENERAL.....	V
DISEÑO DE INVESTIGACIÓN .....	1
1. ENUNCIADO DEL TEMA.....	1
2. JUSTIFICACIÓN .....	1
3. PROBLEMATIZACIÓN .....	3
4. DELIMITACIÓN DEL TEMA.....	3
4.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA.....	3
4.2. DELIMITACIÓN TEMPORAL .....	3
4.3. DELIMITACIÓN ESPACIAL .....	4
5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA DE LA TESIS.....	4
6. OBJETIVOS DEL TEMA DE TESIS.....	6
6.1. OBJETIVO GENERAL .....	6
6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	6

7. MARCO DE REFERENCIA.....	7
8. HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	10
9. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
9.1. VARIABLE INDEPENDIENTE.....	11
9.2. VARIABLE DEPENDIENTE.....	11
9.3. UNIDADES DE ANÁLISIS.....	11
9.4. NEXO LÓGICO.....	11
10. MÉTODOS QUE FUERON UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN ...	11
10.1. MÉTODOS GENERALES.....	12
Método Analítico.....	12
Método Deductivo.....	12
10.2. MÉTODOS ESPECÍFICOS.....	13
Dogmático Jurídico.....	13
Método gramatical.....	13
Método Teleológico.....	13
Método Comparativo, Legislación Comparada.....	14
10.3. MÉTODOS SOCIALES.....	14
Método Sociológico.....	14
Método Comparativo.....	14
11. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS.....	14
11.1. LA INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL.....	15
11.2. LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO.....	15
Observación de Campo.....	15

Entrevistas.....	15
CAPITULO I.....	16
NOCIONES GENERALES DEL.....	16
DERECHO TRIBUTARIO BOLIVIANO.....	16
1.1. ANTECEDENTES.....	16
1.2. INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	18
1.2.1. LAS FUENTES.....	18
1.2.2. LA INTERPRETACIÓN.....	20
1.2.3. LA ANALOGÍA.....	20
1.2.4. LA REALIDAD ECONÓMICA.....	21
1.2.5. LOS TRIBUTOS.....	23
1.2.6. EL IMPUESTO.....	24
1.2.7. DERECHOS ADUANEROS.....	24
1.2.8. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	25
1.2.9. EL SUJETO PASIVO ES EL CONTRIBUYENTE.....	26
1.2.10. RESPONSABILIDAD.....	27
1.2.11. LOS DELITOS.....	32
1.2.12.. LA EVASIÓN.....	33
1.3. RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES.....	35
CAPITULO II.....	37
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	37
2.1. INTRODUCCIÓN.....	37
2.2 EL PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA.....	39

2.3 LÍMITES AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO .....	39
2.4 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE 1967 .....	39
2.5 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE 2009 .....	40
2.6 RESERVA DE LEY O PRINCIPIO DE LEGALIDAD .....	41
2.7 PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	44
2.8 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	45
2.9 OTROS PRINCIPIOS IMPLICITOS .....	48
2.10 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	48
2.11 PRINCIPIO DE PUBLICIDAD .....	50
2.12 PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN .....	50
2.13 PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	51
2.14 PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION.....	52
2.15 PRINCIPIO DE CERTEZA Y SIMPLICIDAD .....	52
CAPITULO III.....	54
SISTEMA IMPOSITIVO BOLIVIANO.....	54
3.1 ANTECEDENTES.....	54
3.2 PRIMERA REFORMA LEY N° 843 .....	56
3.2.1 IMPUESTOS INTERNOS.....	57
3.2.1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) .....	57
3.2.1.2 RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL VALOR AGREGADO (RC- IVA) .....	59
3.2.1.3 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT) .....	60
3.2.1.4 IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS (ICE) .....	62



3.2.2.1 IMPUESTOS O GRAVÁMENES ADUANEROS (GA).....	64
3.3 SEGUNDA REFORMA LEY Nº 1606 .....	65
3.3.1 IMPUESTOS INTERNOS.....	67
3.3.1.1 IMPUESTOS MUNICIPALES.....	70
3.3.1.2 REGÍMENES ESPECIALES .....	72
3.3.2 IMPUESTOS MINEROS E HIDROCARBUROS .....	72
3.3.2.1 RÉGIMEN TRIBUTARIO MINERO .....	73
3.3.2.2 RÉGIMEN TRIBUTARIO DE HIDROCARBUROS.....	74
3.3.3 OTRAS REFORMAS.....	76
CAPITULO IV .....	78
RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO .....	78
4.1 ANTECEDENTES.....	78
4.2 REGIMEN NORMATIVO.....	79
4.2.1 CARACTERÍSTICAS.....	80
4.2.2 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LOS SUJETOS PASIVOS.....	81
4.2.3 CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	81
4.2.4 NORMA DE CREACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	82
4.2.5 REFORMAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	84
4.2.6 PRIMERA REFORMA .....	85
4.2.7 SEGUNDA REFORMA.....	86

4.3. DIAGNÓSTICO SOBRE LA VULNERACIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	87
4.3.1 FACTORES QUE CAUSAN LA EVASIÓN FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES. ....	89
4.3.2 EL SUJETO PASIVO FRENTE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA.....	91
4.3.3 FALTA DE EDUCACIÓN.....	92
4.3.4 FALTA DE SOLIDARIDAD.....	92
4.3.5 FALTA DE CLARIDAD DEL DESTINO DE LOS GASTOS PÚBLICOS. ....	93
4.3.6 LA SEGURIDAD JURÍDICA. ....	94
4.3.7 REALIDADES QUE ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO DEBE CONSIDERAR. ....	97
4.4 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VULNERADOS POR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	99
4.4.1 EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY O PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- .....	102
4.4.2 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.- .....	107
4.4.3 EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD .....	112
4.4.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	117
4.4.5 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD .....	122
4.4.6 CONSECUENCIAS ECONÓMICAS QUE PROVOCAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS.....	125

CONCLUSIONES .....	127
RECOMENDACIONES .....	129
BIBLIOGRAFÍA.....	131
ANEXOS.....	134

# **DISEÑO DE INVESTIGACIÓN**

## **1. ENUNCIADO DEL TEMA**

“ANÁLISIS LEGAL A LA VULNERACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL EN LA VIGENCIA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.”

## **2. JUSTIFICACIÓN**

El régimen Tributario boliviano se encuentra regulado por la Ley N° N° 843 de 20 de agosto de 1986, que a la fecha sufrió múltiples modificaciones, por cuanto hasta el presente han transcurrido casi treinta años, es más la Ley N° 843 denominada de Reforma Tributaria, al presente requiere de transformaciones de importancia, la importancia radica en compatibilizar esta norma tributaria a los principios y valores que regula la Constitución Política del Estado.

La promulgación de la Ley N° 843 creó dentro del sistema tributario boliviano 7 categorías de impuestos: El Impuesto al Valor Agregado, El Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, El Impuestos a las Transacciones, El Impuestos a la Renta Presunta de Empresas, Los Impuestos a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes, El Impuesto a la Regularización Impositiva y El Impuesto a los Consumos Específicos, en entonces no existía una regulación especial para el impuesto sobre regímenes especiales, mucho menos el Régimen Tributario Simplificado.<sup>1</sup>

Durante la implementación de la Ley N° 843, surgieron demandas de grupos de comerciales que en el sistema tributario anterior pertenecían a un régimen

---

<sup>1</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

especial llamado “los pequeños obligados (pequeños contribuyentes)”, este grupo de comerciante obligo al gobierno de entonces la creación de regímenes especiales y justamente de manera transitoria se creó el Régimen Tributario Simplificado para regular el pago de impuestos a comerciantes minoristas, artesanos y vivanderos, que en su conjunto constituían el Régimen Tributario Simplificado, los contribuyentes de este régimen pagan un impuestos bimensual de acuerdo al capital con el que cuestan y los ingresos que obtiene mensualmente; estaban sujetos a algunas prohibiciones, entre ellos sus ventas no pueden superar una suma determinada y estaban prohibidos de emitir facturas, entre otros.

En principio este régimen funcionó dentro de los márgenes legales de la norma transitoria, posteriormente muchos de estos contribuyentes desvirtuaron la esencia del régimen tributario, cuya finalidad era facilitar el pago de impuestos a pequeños contribuyentes, incrementaron sus capitales y obviamente sus ingresos obteniendo ganancias considerables, quienes no pagaban impuestos en legal forma y con la intención de evadir impuestos, permanecieron en el Régimen Tributario Simplificado, este hecho dio lugar a que otro grupo de contribuyentes con capitales superiores a los establecidos, se inscriban en este régimen, mimetizándose como comerciantes minoristas, con lo que se desvirtuó completamente este régimen.

Estos hechos demuestran que los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado en su mayoría de los casos vulneran principios constitucionales de la tributación como la legalidad, generalidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad, cuya vulneración se traduce en la comisión de ilícitos tributarios, por cuanto la Administración Tributaria no ve la forma de un control eficiente en los contribuyentes de este régimen, dado el universo amplio de estos contribuyentes.

### **3. PROBLEMATIZACIÓN**

¿Qué principios constitucionales son vulnerados por el Régimen Tributario Simplificado¿

### **4. DELIMITACIÓN DEL TEMA**

#### **4.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA**

Con referencia a la delimitación temática, la presente investigación se encuentra delimitada dentro del Derecho Tributario, a este efecto será referir sobre las instituciones de esta rama del derecho, para luego ubicar el tema de análisis como es Régimen Tributario Simplificado.

En la descripción sustancial del Derecho Tributario se pretende con un breve análisis del Derecho Tributario en general, para referir al Derecho Tributario que rige en Bolivia, paralelamente identificar el sistema tributario boliviano. Dentro régimen tributario en el país será necesario un breve análisis de las diferentes categorías tributarias y dentro de ellos los principio constitucionales de la tributación, que son estudiados por el Derecho Tributario Constitucional, dentro del contexto del Derecho Tributario Constitucional.

#### **4.2. DELIMITACIÓN TEMPORAL**

En la investigación la delimitación temporal se remonta a dos momentos diferentes; el primero a la fecha de vigencia del Régimen Tributario Simplificado y el segundo a los dos últimos años anteriores a la presente investigación, por cuanto la investigación pretende demostrar el propósito de la regulación normativa de los contribuyentes de este régimen y si esta regulación se cumple en el universo de contribuyentes de este régimen en el pago de impuestos.

### **4.3. DELIMITACIÓN ESPACIAL**

Si bien la presente investigación tiene por objeto demostrar que la regulación normativa del Régimen Tributario Simplificado no se cumple, esta hipótesis se demostrará en la ciudad de El Alto y la ciudad de La Paz, obviamente en los mercados populares lugar donde se supone que únicamente desarrollan actividades los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado, como son los comerciantes minoristas, artesanos y vivanderos y en algunos casos que se llega a comerciantes del sector informal.

## **5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA DE LA TESIS**

Las normas tributarias forman parte del conjunto de reglas y obligaciones que debe cumplir toda persona, por ser parte de una sociedad organizada a la que pertenecen, por esta razón, debe existir la conciencia de los efectos que genera el incumplimiento de la norma tributaria, ya que el mismo conlleva a la comisión de ilícitos tributarios, entre ellos: contravenciones tributaciones llegando en muchos casos a delitos tributarios, cuyas causas son muchas atribuibles no solo a los contribuyentes de este sector, también a la Administración Tributaria por falta divulgación y concientización tributaria.

El desconocimiento de la norma, aunque no es una causal de justificación, es factor principal en la comisión de ilícitos tributarios, por cuanto la falta de cultura tributaria o la falta de políticas de información hacia la ciudadanía por parte de los organismos e instituciones estatales pertinentes hace que estos sectores sean acogidos al Régimen Tributario Simplificado y otros sectores donde no son tomados en cuenta la capacidad tributaria de estos contribuyentes, contraviniendo lo que previsto por el Art 108, Numeral 7 de la Constitución Política del Estado que señala "*Tributar en proporción a su capacidad*

*económica, conforme a ley.*"<sup>2</sup> Estos hechos conllevan a conductas negativas para el conjunto de la sociedad, ya que dicha actitud de vulneración y desconocimientos debe reprobarse.

La fundamentación en la presente investigación se centra en que corresponde hacer un análisis partiendo desde el punto de vista del Derecho Constitucional y la Constitución Política del Estado, toda vez que en todos los países dentro su ordenamiento legal se rigen por la supremacía constitucional y es justamente el orden constitucional que regula la conducta del Estado en la percepción de las diferentes categorías tributarias, a través del Poder Tributario del Estado originario y derivado, así como la competencia tributaria; también regula, la conducta del sujeto pasivo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de tal manera que se garanticen los derechos constitucionales de las personas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

Lo precedentemente señalado, es claro cuando se señala que los sujetos de la relación jurídica tributaria deben someterse a la norma legal en la creación y cumplimiento de las diferentes categorías tributarias, obviamente a las regulaciones del Derecho Tributario contenidos en el Código Tributario y las normas del Derecho Tributario Constitucional implícitos en la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria legal vigente en el país.

Es común exigir al Estado la observancia de la seguridad jurídica en el desarrollo de sus potestades entre ellos las tributarias, sin embargo en un Estado de Derecho las personas particulares también deben observar la normativa legal vigente, justamente la inobservancia de las normas tributarias hacen que muchos contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado incurran en vulneración de deberes y derechos constitucionales, por cuanto no

---

<sup>2</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado



contribuyente correctamente al Estado, cuyo tema es motivo de estudio en la presente investigación.

## **6. OBJETIVOS DEL TEMA DE TESIS**

### **6.1. OBJETIVO GENERAL**

Establecer que principios constitucionales del derecho tributario constitucional son vulnerados por el Régimen Tributario Simplificado.

### **6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Analizar el sistema tributario boliviano y hacer una comparación entre el Régimen General y el Régimen Tributario Simplificado, sobre las diferencias existentes.
- Determinar la importancia de que todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria están obligados a observar en el cumplimiento de sus deberes con el Estado los principios constitucionales tributarios.
- Demostrar la inexistencia de políticas tributarias para la concientización de los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el cumplimiento de sus deberes.
- Determinar que el comercio informal se mimetiza como contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado.
- Determinar que comerciantes con capitales considerables se encuentra inscritos dentro del Régimen Tributario Simplificado.
- Demostrar que no existe un mecanismo idóneo de revisión y/o fiscalización sobre el comportamiento tributario a los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado.

## 7. MARCO DE REFERENCIA

El marco de referencia en la presente investigación, básicamente debe referirse al Derecho Constitucional y al Derecho Tributario, ambos corresponden a la rama del derecho público; a este efecto, consideramos lo siguiente:

En el criterio de Alipio Valencia Vega en su obra Manual de Derecho Constitucional, se puede decir que *“el Derecho Constitucional estudia los principios de la organización jurídica interna del Estado y de los poderes públicos, estableciendo las reglas que rigen su naturaleza y sus funciones y los vínculos jurídicos que relacionan al pueblo con el Estado”*<sup>3</sup> La anterior definición, que fija como marco del Derecho Constitucional solamente lo jurídico, tuvo vigencia hasta entrado el siglo XX.

En la actualidad, Jorge Asbún, en su obra Derecho Constitucional General, considera que lo jurídico continúa teniendo un valor primordial como campo de estudio de esta rama, pero que, al mismo tiempo, está abierto y enriquecido con el estudio de la realidad constitucional, es decir, que las normas jurídicas son analizadas en su interrelación con las conductas humanas, alcanzándose así una comprensión más fiel del objeto de estudio.<sup>4</sup>

Entonces, se puede decir que el Derecho Constitucional es la disciplina de la rama pública de la Ciencia del Derecho que estudia la organización jurídica del Estado, los derechos y deberes individuales y colectivos, la organización del gobierno, las instituciones políticas y las prácticas relativas a los mismos.

---

<sup>3</sup> MANUAL DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Alipio Valencia Vega

<sup>4</sup> DERECHO CONSTITUCIONAL GENERAL, Jorge Asbún

El maestro Pablo Dermizaky, enseñaba que el Derecho Constitucional “es una rama del Derecho Público Interno que determina la organización jurídica y política del Estado, así como los derechos y deberes de los ciudadanos”.<sup>5</sup>

Vale decir que se trata de una ciencia fundamental, a la cual confluyen y se subordinan todas las ramas del derecho público y privado, ello siguiendo el criterio de Kelsen, quien decía que constituye el fundamento de todo el derecho restante.

Asimismo, y en cuanto a su naturaleza, el mismo autor precisaba que esta disciplina “es una materia esencialmente jurídica porque contiene preceptos de aplicación obligatoria, y formalmente política porque se refiere a las instituciones de éste género que se relacionan con el Estado”.<sup>6</sup>

Ahora bien, es innegable la relación que tiene el Derecho Constitucional con las demás ramas del Derecho Público, en especial con el Derecho Tributario, dado que este último encuentra en aquél los fundamentos de la potestad tributaria del Estado, misma que únicamente puede materializarse con base en los principios constitucionales de naturaleza tributaria que se encuentran establecidos en la Ley Fundamental.

En otras palabras, las fuentes de donde emanan las normas principales que rigen la actividad de la administración tributaria se encuentran en el Derecho Constitucional.

Precisamente, por esta relación muy estrecha es que a nivel internacional fue creada y desarrollada una rama especializada del Derecho Constitucional

---

<sup>5</sup> DERECHO CONSTITUCIONAL, Pablo Dermizaky

<sup>6</sup> TEORÍA GENERAL DEL DERECHO, Hans Kelsen

denominada Derecho Constitucional Tributario, que, lamentablemente, hasta el momento no ha tenido una sistematización adecuada en Bolivia.

En este sentido, considero útil acudir a la doctrina internacional existente; así, por ejemplo, Rodolfo Spisso, en su obra sobre Derecho Constitucional Tributario, señala que “El Derecho Constitucional Tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación.

Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”.<sup>7</sup>

Asimismo, no debe perderse de vista que el Principio de Unidad de la Constitución propugna que la Constitución es una unidad y, por tanto, no puede ser parcelada en partes aisladas en la labor interpretativa.

Vale decir que, en virtud del referido principio de unidad de la Constitución, la interpretación de la Constitución debe estar orientada a considerarla como un “todo” armónico y sistemático, a partir del cual se organiza el sistema jurídico en su conjunto, razón por la cual, el sistema tributario del Estado debe ser analizado y comprendido desde una perspectiva constitucional.

En la actualidad, Catalina García Vizcaíno en su libro de Derecho Tributario, entiende al Derecho Constitucional Tributario como “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él , dando

---

<sup>7</sup> DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Rodolfo Spisso

origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”.<sup>8</sup>

Según algunos autores, el derecho constitucional tributario es aquella parte del derecho constitucional que se refiere a materia tributaria; es decir, no es propiamente derecho tributario, sino derecho constitucional aplicado al derecho tributario; sin embargo, otros autores como García Vizcaíno no comparten el criterio de ubicar a esta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional, sino que sostienen que “pese al obvio contenido constitucional de sus normas, debe comprendérsela dentro del derecho tributario, a los efectos de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones”.

En mi criterio, se puede entender al Derecho Constitucional Tributario como aquella parte del Derecho Constitucional que estudia específicamente el sistema tributario del Estado, a cuyo efecto analiza la potestad tributaria del Estado y las formas de su ejercicio a la luz de los principios constitucionales de naturaleza tributaria, considerando sus alcances y limitaciones constitucionalmente establecidas en los derechos fundamentales y garantías constitucionales.

## **8. HIPÓTESIS DE TRABAJO**

*Los principios constitucionales tributarios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y generalidad, son vulnerados por el Régimen Tributario Simplificado como consecuencia de una falta de cultura tributaria*

---

<sup>8</sup> DERECHO TRIBUTARIO, Catalina García Vizcaíno

## **9. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN**

### **9.1. VARIABLE INDEPENDIENTE**

Análisis legal desde la óptica del Derecho Tributario Constitucional.

### **9.2. VARIABLE DEPENDIENTE**

Referencias constitucionales para una correcta tributación de los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado

### **9.3. UNIDADES DE ANÁLISIS**

Régimen Tributario Boliviano

Normas del Derecho Tributario Constitucional

Constitución Política del Estado

Régimen Tributario Simplificado

### **9.4. NEXO LÓGICO**

“Vulneración”

## **10. MÉTODOS QUE FUERON UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN**

Para la mejor obtención de datos en la investigación, la utilización de los métodos de trabajo en los capítulos, títulos y subtítulos del presente tema de tesis, se tomara en cuenta la relación de los objetivos específicos y generales que se quiere conseguir, los cuales facilitaran en gran medida a la redacción de información y los métodos a utilizarse son los siguientes:

## **10.1. MÉTODOS GENERALES**

### **Método Analítico**

El cual se utilizara para observar características a través de una descomposición de las partes que integran su estructura, para estudiar en forma intensiva cada uno de sus elementos, así como las relaciones entre sí y con el todo.

La importancia del análisis reside en que para comprender la esencia de un todo se debe conocer la naturaleza de sus partes. Ya que el mismo va de lo concreto a lo abstracto, separando las partes principales de un todo para conocer la esencia del objeto de estudio del presente tema de investigación que es la vulneración del derecho tributario constitucional.

### **Método Deductivo**

El análisis de la presente investigación es la observación de un hecho en general, y es *necesario conocer la naturaleza y el objeto que se estudia para comprender su esencia*. Lo particular de este método es que nos permite conocer más del objeto de estudio, con lo cual se puede: explicar, hacer analogías, comprender mejor y establecer nuevas teorías. partiendo del análisis general, donde se llegara a lo particular, tomando en cuenta los principales problemas que son relacionados al tema de tesis, precisando los problemas que se suscitan para llegar a la causa de los mismos, en este caso lo respectivo al Derecho Tributario Constitucional hasta el tema a analizar que es el régimen tributario simplificado, porque este metodo consiste en la desmembración de un todo, descomponiéndolo en sus partes o elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos, llegando a lo particular.

En síntesis el método deductivo es un método científico que considera que la conclusión se halla implícita dentro las premisas. Esto quiere decir que las conclusiones son una consecuencia necesaria de las premisas: cuando las premisas resultan verdaderas y el razonamiento deductivo tiene validez, no hay forma de que la conclusión no sea verdadera. Al hablar de este citado método tenemos que subrayar que el mismo va de lo general a lo particular, y que se hace uso de una serie de herramientas e instrumentos que permitan conseguir los objetivos propuestos de llegar al punto o esclarecimiento requerido

## **10.2. MÉTODOS ESPECÍFICOS**

### **Dogmático Jurídico**

Como señala su base fundamental de ciencia jurídica, que nos sirve para poder hacer un análisis completo partiendo desde el punto de vista lógico, racional con relación a la norma tributaria, al sistema impositivo de la que es parte el Régimen Tributario Simplificado, sus afiliados y entre otros a sectores que cuentan con capacidad económica para tributar dentro de un régimen.

### **Método gramatical**

Se utilizara este método para entender cada una de las palabras, oraciones que contengan las determinadas normas jurídicas que son el objeto de este estudio, para poder entender el significado de cada palabra de cada artículo y epígrafe de la ley.

### **Método Teleológico**

Estableceremos el bien jurídico que se protege en el código tributario y sus normas anexas así como otras disposiciones legales que estén relacionadas al tema de investigación, donde mencionan artículos que deben ser analizados respecto a la finalidad del bien jurídico protegido respecto de la *tributación*. Y



sus repercusiones en el mismo en relación al Régimen Tributario Simplificado y la nueva Constitución Política del Estado.

### **Método Comparativo, Legislación Comparada**

Para hacer una relación entre las diferentes legislaciones de Latinoamérica.

## **10.3. MÉTODOS SOCIALES**

### **Método Sociológico**

Estableceremos las diversas fases de este método con relación al tema de investigación, observar cada una de las fases donde se propusieron los hechos que se está investigando. Cómo y cuándo ha empezado a surgir este tipo de controversias, analizando su desarrollo.

### **Método Comparativo**

Utilizando este método, mencionando como son vistos este tipo de problemas en otras sociedades en el que se dará una comparación con nuestra sociedad en la que vivimos, analizando todas las similitudes y las diferencias que puedan existir en otra sociedad y compararlas con la nuestra.

## **11. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS**

Tomando en cuenta el tipo de investigación de la presente tesis que se enmarca dentro de las investigaciones descriptivas y propositivas se van a utilizar las siguientes técnicas:

## **11.1. LA INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL**

Se basara en la recolección de datos relacionados con el tema señalado, además de la información obtenida de los municipios sobre esta temática, para el análisis de conclusiones.

Los principales aspectos contemplados en la investigación serán registrados en fichas bibliográficas, textuales y de resumen, de esta manera se espera disponer de datos imprescindibles para la adecuada interpretación de las leyes en actual vigencia.

La técnica del fichaje será contemplada con la interpretativa, con la finalidad de conocer otras disposiciones.

## **11.2. LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

### **Observación de Campo**

Conociendo a los sectores con capacidad contributiva que no se encuentran registrados ni tomados en cuenta por la norma tributaria.

### **Entrevistas**

La técnica de entrevistas permitirá obtener opiniones autorizadas sobre el tema tratado. Personas que se dedican al comercio minorista, a la artesanía y quienes expenden comida todos ellos dependientes que forman parte del Régimen Tributario Simplificado como los pequeños contribuyentes, aquellas personas que se encuentran inscritos en el RTS ubicados en las diferentes ferias de las ciudades de El Alto y La Paz.

A funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales.

# **CAPITULO I**

## **NOCIONES GENERALES DEL**

### **DERECHO TRIBUTARIO BOLIVIANO**

#### **1.1. ANTECEDENTES**

El Derecho Tributario en Bolivia, se remonta a la puesta en vigencia del primer Código Tributario ocurrido el año 1969; en este año se promulga una norma adjetiva tributaria que regulaba procedimientos administrativos a través del cual la Administración Tributaria tenía un mecanismo legal para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias garantizando los derechos de los sujetos pasivos.

Con anterioridad a la fecha indicada los procedimientos administrativos tributarios no se tramitaban de manera uniforme, lo cual creó inseguridad en las actuaciones de la Administración Tributaria y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, el contribuyente.

Sin embargo, es necesario aclarar que la parte sustantiva del Derecho Tributario se regía por normas dispersas sobre la creación de las diferentes categorías tributaria, obviamente este hecho dio lugar a la Reforma Tributaria del año 1986, donde las normas tributarias sustantivas fueron unificadas en la Ley N° 843.<sup>9</sup>

Sobre la vigencia del Código Tributario, el mismo tiene como fuente, el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados

---

<sup>9</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, quienes auspiciaron la formulación de un Código Tributario OEA/BID, que pudiera servir de Modelo a los países latinoamericanos. Este modelo, que fue preparado por Ramón Valdez Costa, Rubens Gomes de Sousa y Carlos Giuliani Fonrouge, y ha sido aprovechado por varios países entre los que se cuenta a Bolivia.

La legislación impositiva en Bolivia, se fue constituyendo mediante normas dispersas que, además, no fueron elaboradas sistemáticamente. No ha existido una teoría general del tributo, pero, ante el problema de la necesidad de aplicar normas tributarias especiales a los fines perseguidos por el Estado, se fue introduciendo la noción de agrupar en un conjunto orgánico las disposiciones tributarias, atinentes a la teoría general del tributo, al poder de imposición, y al contralor jurisdiccional.

El sistema fiscal se ha ido configurándose en base a superposiciones y adiciones de normas a través del tiempo. Así nació una insuficiente reglamentación de métodos y dispositivos fiscales. La legislación tributaría a menudo ha sido compleja y difícil de entender aún para los mismos administradores fiscales, nunca fue un instrumento ágil que confrontara versátilmente las situaciones del mundo moderno. Aún más, el estudio del derecho y de la técnica tributaría no ha merecido la atención de los profesionales abogados y economistas como para hablar de tributaristas.

En este panorama aparece el C.T.B. que recibe la inspiración del Modelo de Código OEA/BID, salvo algunas modificaciones e innovaciones. Es de justicia decir que la ley N° 2492 es un valioso avance en esta disciplina, su sistematización se hacía una necesidad, por eso pretendemos manifestar algunas ideas con respecto a él y al enfoque jurídico de algunos procedimientos que buscan el rigor lógico del concepto.

Este Código limita la codificación a los principios generales del derecho tributario y excluye totalmente las normas referentes a cada impuesto en particular. El ordenamiento tributario, por ejemplo, en la Argentina, tiene dos partes, la primera la parte general y la segunda, la parte especial destinada a los distintos institutos impositivos.

Creemos que la codificación debe ser integral, esto permite una coordinación y armonía entre los tributos existentes y la parte general del derecho. De lo contrario puede suceder que en las imposiciones particulares se adopten técnicas desiguales y divergentes a las del Código aprobado.

## **1.2. INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

### **1.2.1. LAS FUENTES**

La fuente del derecho, como norma jurídica, es decir en su sentido objetivo, es la ley. En el Código dentro de esta fuente se enumera para el derecho tributario: la Constitución, los tratados internacionales y los Decretos.

Debemos observar que la Constitución en Bolivia no presenta en cuestiones de la tributación, un capítulo coordinado y sistemáticamente agrupado y consideramos que debe contener un capítulo especial sobre el tributo, e incorporar a la vez que ciertos principios acerca de la legalidad tributaria, las normas que garanticen la creación, aplicación de tributos y su rol como instrumento de desarrollo.

En cuanto a los tratados o convenciones en el orden internacional debemos decir que el desarrollo económico y social es una preocupación actual de los pueblos, la creciente internacionalización de la economía ha traído como consecuencia los problemas tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo.

Una anotación rápida de los principales problemas de la doble imposición nos plantea varias soluciones:

a) La exoneración que consiste en que se respeta el principio de la fuente generadora de las utilidades; el país de la fuente puede gravar esas utilidades, más no el país del origen del capital;

b) El crédito impositivo o "taxcredit" utilizado por los Estados Unidos, país donde el contribuyente no está exonerado, sino que al declarar todas las rentas obtenidas en el exterior, puede descontar de sus tributos aquellas que hubiera pagado en otros países;

c) El crédito por impuesto exonerado que consiste en la deducción de los impuestos exonerados en el país de la fuente. Por este tax-sparing, se evita el sacrificio inútil de los países subdesarrollados porque, por ejemplo, digamos en Bolivia, una empresa japonesa hace una inversión, para incentivarla el gobierno le otorga exoneraciones de impuestos; si en el país de origen, en el Japón, esos impuestos no son a su vez exonerados, Bolivia estaría haciendo un sacrificio inútil.

Ahora bien, como ustedes comprenderán estos tratamientos son objeto de una política fiscal y esa política fiscal toma formas a través de sus leyes y códigos. En esta materia el Código Tributario no dice nada.

Con respecto a las disposiciones con fuerza de ley, que señala el código como fuente tributaria, hay un problema fundamental que lo anotamos sucintamente:

La idea básica del Modelo es que los principios se consagren en una jerarquía aún superior a la ley ordinaria. Así se recomendó en las VI Jornadas Tributarias. Esa idea básica la ha tomado el Código cuando dice: "Solo la ley" puede crear, modificar o suprimir tributos.

Pero, aquí va la contradicción: señala como fuentes a los Decretos Leyes, a los Decretos y hasta las Resoluciones.

No nos detendremos a examinar la legalidad de los Decretos y Resoluciones que crean tributos. Sabemos que son ilegales. Anotamos que el Código si ha nacido en la emergencia de un proceso inconstitucional, debió haber coordinado su texto dentro de ese proceso y no preconizar el imperio de la ley constitucional que no la puede cumplir.

Sobre el peligro de las reglamentaciones y las resoluciones es necesario anotar que los decretos supremos y los reglamentos que emite el Poder Ejecutivo, son necesarios para la ejecución de leyes, que no alteren y modifiquen el espíritu de lo que se reglamenta. Mucho más, si por el carácter general de la ley, se condiciona ésta a su reglamentación por el poder ejecutivo.

En lo que no estamos de acuerdo es en que las disposiciones dictadas "por los distintos órganos administrativos y locales" sean una fuente del derecho tributario.

Esta disposición debió haberse acomodado a nuestro medio, donde la impetuosidad administrativa no es rara.

### **1.2.2. LA INTERPRETACIÓN**

Existen algunos métodos particulares de interpretación del derecho tributario y a ellos nos vamos a referir.

### **1.2.3. LA ANALOGÍA**

Según el Código Tributario, "la analogía será admitida para llenar los vacíos legales "pero, no entendemos cómo en el mismo Código habla de que se la

excluye como método de interpretación, "*pero se la adopta como medio de integración de la ley*".<sup>10</sup>

Esto de integración para llenar vacíos ¿acaso no es una interpretación?

#### **1.2.4. LA REALIDAD ECONÓMICA**

En las críticas efectuadas al Código, nadie que sepamos hasta hoy, ha expuesto claramente lo que es la realidad económica.

La realidad económica como forma de interpretación para establecer el hecho imponible, está redactada en el Código Tributario en forma deficiente. El Art. 8 manifiesta que "*las formas jurídicas que adopten los contribuyentes y responsables, no obligan -a efectos impositivos- a la administración tributaria*". Añade que "*la ley impositiva se aplicará prescindiendo de tales formas sin perjuicio de la eficacia que tuvieran en el ámbito civil u otro*".<sup>11</sup>

Esta disposición puede ser mal interpretada y requiere enmienda. Se podría entender que, si por ejemplo, se constituye una sociedad de responsabilidad limitada en la que la responsabilidad de los socios queda "limitada" a la suma de sus aportes o suscripciones", el miembro de tales sociedades ¿podría ser responsabilizado, apartándose de ese precepto?

Ese hecho se opondría a principios consagrados en materia civil y mercantil y constituiría un atropello incalificable.

Esto es lo que se entendería por la redacción del Código Tributario., pero en verdad, y según la propia expresión de las personas que intervinieron en el Modelo OEA/BID manifestada en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho

---

<sup>10</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

<sup>11</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.



Tributario, con motivo de una crítica que efectuó Jarach, se aclaró que de lo que se trata es de que el Fisco se puede apartar de las formas jurídicas para ingresar a considerar la "realidad económica".

El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires es más claro y da la pauta de lo que se quiere preceptuar: "para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. La verdadera naturaleza de los actos, hechos o circunstancias imposables se interpretará conforme a su significación económico-financiera, prescindiendo de su apariencia formal, aunque ésta corresponda a figuras o instituciones de derecho común".

Como se ve, se trata de la "realidad económica" que genera el hecho imponible y no de desconocer las formas jurídicas de las empresas o sociedades. El hecho imponible, en este caso, debe ser explicado en relación con la autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo.

El ejemplo más claro es el de la venta que, en la autonomía dogmática tributaria, se entiende no solamente cuando existe la compra-venta civil y mercantil, con sus características conocidas, sino cuando hay transferencia onerosa y cesión de derechos, donación y, en ciertas legislaciones, inclusive anticipo de legítima.

Según el Decreto sobre ventas las donaciones de productos de las fábricas a los obreros se conceptúa ventas para el pago del impuesto.

El Artículo 8 del Código Tributario tiene relación con el Artículo 20º que manifiesta que *"la obligación tributaria no será afectada por circunstancias*

*relativas a la validez de los actos en otras ramas jurídicas*".<sup>12</sup> O sea que para el Fisco sólo existen, tratándose de impuestos, hechos imponible. Los actos jurídicos que no generen hechos imponible no tienen por qué pagar impuestos. Estamos frente al principio de interpretación de normas tributarias de acuerdo a la realidad económica y de acuerdo a la norma precitada las relaciones jurídicas en los que se establezcan hechos imponible que den lugar al nacimiento de una obligación tributaria, ni pueden ser afectadas por otras ramas del derecho, concretamente por relaciones jurídicas que son regulados por el derecho civil, derecho comercial u otras.

Hubo que demostrar judicialmente que, a pesar del contrato legal, el préstamo hipotecario no se había hecho efectivo. En términos tributarios, no se había generado el hecho imponible y, por consiguiente, no debía pagarse el impuesto.

### **1.2.5. LOS TRIBUTOS**

El tributo es el pago al Estado que hacen los individuos y entidades, dentro de un régimen jurídico de convivencia de acuerdo al poder de imposición.

El Código Tributario dice, copiando textualmente al Modelo OEA/BID, que *"tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*.<sup>13</sup>

Esta definición, según Jarach, es objetable *"por cuanto la finalidad de obtener recursos puede no ser la única y, además, puede no existir en absoluto"*.<sup>14</sup> Hay tributos "con fines de política económica", tributos proteccionistas para la industria, también los hay "de carácter prohibitivo"; en todos esos casos la

---

<sup>12</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

<sup>13</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

<sup>14</sup> CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Dino Jarach

finalidad no es "obtener recursos". Esta crítica al Modelo que fuera efectuada en presencia de sus autores: Giuliani y Valdez Costa, debe ser aprovechada en el Código boliviano y lo único que se ha hecho es repetir lo que dice el Modelo.

### **1.2.6. EL IMPUESTO**

Jarach, criticó la definición del Modelo de Código OEA/BID, extensivo al Código Tributario. (por haber tomado el texto al pie de la letra) indicando que "es una definición negativa porque define lo que no es el hecho generador". En efecto, dice el Artículo 15 de la ley N° 2492: "*Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente*".<sup>15</sup>

### **1.2.7. DERECHOS ADUANEROS**

Al adaptar estas definiciones y clasificaciones a nuestro medio, se debe ver qué ocurre en él. Griziotti ha hecho notar la incertidumbre que existe con respecto al término "impuesto", "por una antigua costumbre, dice, tasa (que halla paralelo en el término inglés tax, que significa impuesto) se emplea con la acepción de impuesto. A veces, en lugar de impuesto se dice derecho o tributo". Nosotros añadiremos que en el ramo aduanero se llama al tributo, en general, derecho, y, a veces, regalía.

En Bolivia hay derechos aduaneros internos (impuestos municipales a los consumos) en las principales ciudades. Pero su importancia es menor a la importación, la exportación y el tránsito por la vía aduanera nacional gravada con tributos llamados derechos y regalías.

---

<sup>15</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

Las regalías se emplean para designar los tributos pagados a la exportación de productos (especialmente del reino mineral) que antiguamente, en la época colonial se reputaban dentro del concepto dominial - regaliano, tributos para el rey. La idea pasó como "regalía" del Estado y de allí, hasta ahora, se habla de regalías de exportación de minerales. Pero estas regalías se refieren a una las diferentes categorías tributarias que existen según la normativa vigente en el territorio nacional.

Esta regalía tiene la particularidad de sustituir a otros impuestos: a las utilidades y las ventas. Su fiscalización se realiza al momento de la exportación y, por consiguiente, no requiere análisis de costos y utilidades.

En la terminología defectuosa de los tributos, sin razón alguna, ni siquiera histórica, se ha llamado regalía también a ciertos otros tributos, así por ejemplo, las revalorizaciones de activos fijos producidas a raíz de la inflación, fueron objeto de un tributo que se llamó regalía. Las imprecisiones citadas tienen importancia capital en el ámbito jurisdiccional. Vamos a citar un caso: una empresa había sido liberada del pago de "impuestos", esa liberación, la empresa la hacía extensiva al impuesto por revalorización de activo fijo. Esto era correcto. Pero la comisión Fiscal indicó que el pago por revalorización de activos fijos, es una "regalía", no un impuesto. Veán ustedes la imprecisión terminológica usada nada menos que por tributaristas.

#### **1.2.8. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El sujeto activo de la obligación tributaria es siempre el Estado, por cuanto es este órgano es el ente acreedor de las diferentes categorías tributarias, es más el Estado es quien crea, modifica y extingue los tributos y es quien exige su cumplimiento a través de la fuerza coercitiva y las instituciones delegadas, en el caso boliviano esa institución es conocida como Impuestos Nacionales.

### **1.2.9. EL SUJETO PASIVO ES EL CONTRIBUYENTE**

En términos económicos, sujeto pasivo es el que soporta la carga tributaria, en términos jurídicos es el que asume la posición deudora, aunque pueda ser ajeno a la obligación tributaria, pues la ley le hace asumir la posición deudora obligando a que sea cumplida.

El sujeto del tributo no coincide en ciertos casos, con el sujeto pasivo de la obligación. Esta situación se plantea porque el derecho tributario atribuye, por propia determinación de la ley, la responsabilidad a terceras personas. Esta es la razón por la que la doctrina habla de "contribuyente" y de "responsable".

El deudor del impuesto es el contribuyente que puede ser sustituido de dicho impuesto o sea que puede ser reemplazado por otra persona responsable. Esto, no obstante, se ha señalado una diferencia entre sustituto y responsable, el sustituto paga "en lugar" de otros, el responsable está obligado al pago "junto a" otros. De este punto de vista emerge que el responsable es siempre deudor solidario o subsidiario, en cambio el sustituto es deudor principal.

En materia tributaria la solidaridad pasiva es la única posible. Cada codeudor está obligado con respecto al acreedor de modo completo y absoluto como si fuera un solo deudor obligado, o sea que el acreedor puede pedir el pago integral de su crédito a cualquiera de los deudores sin que puedan oponer el beneficio de la división.

La diferencia de los efectos de la solidaridad tributaria con respecto al derecho privado es que el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan; y la exención de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. ¿Cuándo surge la solidaridad en una deuda" al Fisco? Para que se plantee esta

situación de codeuda o de obligación in solidum, hay necesidad de que para estas personas "se verifique un mismo hecho generador" de la obligación.

Lo que nos interesa recalcar en esta parte de la solidaridad es que nace cuando se produce el hecho generador de la obligación. El fundamento jurídico del tributo supone a) una realidad económica y social anterior al tributo que puede ser objeto del impuesto; b) la definición de la ley sobre los supuestos de hecho a los que esa ley les atribuye efectos obligacionales y los convierte .en hechos imponibles, e) la realización del hecho imponible y d) la función tributaria.

#### **1.2.10. RESPONSABILIDAD**

Es una categoría de sujeto pasivo de la relación tributaria, el responsable está obligado a cumplir la obligación sin ser deudor, esto es lo que algunos tributaristas llaman "deudor en forma refleja o por deuda ajena"; actúan "en lugar de otros", pero no son deudores subsidiarios, en razón de que éstos actúan condicionados a otra persona. Pero el Estado los convierte en deudores y los llama responsables.

El caso claro del responsable es el del "agente de retención". Este cumple un deber por mandato de la ley y al efectuar la retención del impuesto, ocupa el lugar del deudor, está en lugar de él, lo sustituye y lo libera de cualquier obligación ante el Fisco.

La característica fundamental del responsable es que es designado por la ley, es un obligado directo y a título personal. Pero el Código no dice nada sobre la responsabilidad por su intervención en la determinación del impuesto. Supongamos que un agente de retención le hace pagar demás al contribuyente; éste puede pedir la devolución al Fisco, pero ¿Y cuál es la responsabilidad del agente?, el Código no dice nada.

#### **CAPACIDAD TRIBUTARIA**

Es una innovación muy importante la capacidad en el Derecho Tributario, toda vez que para que el sujeto pueda tener capacidad tributaria, no importa su capacidad jurídica en el derecho privado, sino que realice "concretamente y en forma autónoma una de las circunstancias de hecho abstractamente presumidas por la ley tributaria". En otras palabras, la capacidad con respecto al tributo se guía por los signos que exteriorizan la riqueza en la adquisición, la posesión de bienes, el gasto, la producción y la transferencia. No importa la edad, el sexo, u otras condiciones.

El Código Tributario, siguiendo al Modelo OEA/BID, dispone que son sujetos de la obligación tributaria, es decir son capaces: *"a) las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el Derecho privado; b) las personas jurídicas; e) finalmente, las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, así carezcan de personalidad jurídica"*.<sup>16</sup>

Con respecto a la personalidad jurídica, hace poco tiempo se ha producido un hecho insólito relacionado con el caso de que hablamos antes. Reconocida la personería jurídica de la firma INBOL S. A. y habiendo ésta realizado un supuesto contrabando de mercadería por la Aduana de Yacuiba, el Gobierno, a mediados de 1969, procedió a cancelar o desconocer esa personería, o sea que, por este procedimiento absurdo, se pretendía negarle personalidad jurídica en materia tributaria, cuando lo razonable era más bien conservar esta personería para aplicar las sanciones de ley. Como ustedes ven, se confundió la personería para ejercitar derechos en otras ramas jurídicas, con la personería que debió mantenerse en materia tributaria.

---

<sup>16</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley Nº 2492.

Con respecto a las unidades económicas o lo que también se llama conjunto económico, éste se halla determinado así, cuando dos o más entidades, sociedades o personas vinculadas entre sí, que pudiendo considerarse jurídicamente independientes, tienen entre ellas tan estrechos lazos de unión, que se presentan para el Fisco como una unidad y pueden constituirse en un solo sujeto pasivo.

Este concepto está de acuerdo con el principio que propugna tener en cuenta "realidades económicas", antes que las exterioridades jurídicas y obedece a la tendencia de concentrar intereses económicos-financieros.

En este orden, que es novedoso en Bolivia, hay que considerar la vinculación económica entre entidades privadas que puede percibirse cuando el responsable del impuesto sobre ventas, efectúa éstas por intermedio de sociedades que pueden ser consideradas económicamente vinculadas a él, tanto por el origen de los capitales cuanto por la dirección del negocio.

En vigencia el impuesto a las ventas "plurifase" o de cascada, recordamos que una empresa de Cochabamba productora de zapatos, vendía su producto en La Paz mediante una agencia. La Renta conceptuaba primera venta la de la fábrica al agente, segunda venta la del agente al público. La Renta buscaba desintegrar la unidad económica, para cobrar varias veces.

Lo interesante es que acaba de dictarse un Decreto sobre ventas en etapa única o "mono fase", ahora la Renta buscará integrar la unidad económica industria-agente de ventas, para cobrar el impuesto en la etapa del agente al público porque el producto en este momento tiene mayor valor.

Otro aspecto se refiere a las llamadas sociedades de familia que se opera cuando una persona enajena bienes a la sociedad integrada por futuros



herederos, dando lugar a la evasión del impuesto, porque en la venta se paga el cuatro por ciento y en la sucesión cuando menos el diez por ciento.

#### 1.2.11. LA ULTRACTIVIDAD TRIBUTARIA

Debemos anotar que en materia tributaria, se ha consagrado el principio de la "ultractividad"; las leyes rigen a) a partir de la fecha de su promulgación o su publicidad; b) a partir de la fecha que la ley misma indique (puede ser retroactiva); e) hay excepciones, por ejemplo, con la ley del presupuesto que tiene vigencia fija e inalterable para un período.

La ley tributaria, según el Código Tributario, puede ser retroactiva, pese a que la norma general es ir retroactiva (rige desde el día de su publicación). Los autores del Modelo de Código Latinoamericano han establecido esta alternativa porque, "*en materia tributaria, el principio de la irretroactividad no está consagrado*".<sup>17</sup>

No podemos pasar por alto que el Código Tributario está en contradicción con la Constitución ya que según esta la ley solo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social.

Vigencia de la ley tributaria en el espacio.- El Modelo de Código Tributario OEA/BID dice en su Artículo 11 que "las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial". La disposición pertinente del Código Tributario, sin justificación alguna y más bien con grave peligro de la soberanía, dice en el Artículo 11: "*las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito territorial*".<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

<sup>18</sup> EL MODELO DE CÓDIGO OEA/BID, Código Tributario

El principio de la territorialidad necesita su consagración en el Derecho Tributario, en una acepción más amplia que la del vetusto C.C. que dispone, que "las leyes obligan en todo el territorio boliviano".

En materia tributaria se están produciendo situaciones que generan hechos imponibles y que necesitan la consagración del principio de la territorialidad no solamente en forma de territorio sino haciendo mención a los aires jurisdiccionales que pronto podrán crear situaciones nuevas con el abastecimiento de naves en el espacio aéreo jurisdiccional; la internacionalización del comercio, la situación de empresas de servicios aéreos y marítimos; la tributación internacional dentro del principio del origen del capital o de la fuente como criterio atributivo del poder impositivo y otros aspectos.

Recogiendo estas ideas el proyecto de Código tributario uruguayo dice: "*las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República, así como en su espacio aéreo, aguas jurisdiccionales y plataforma submarina. También rigen en los casos de extraterritorialidad*".<sup>19</sup>

El Modelo de Código OEA/BID habla del "ámbito espacial", pero el Código Tributario lo ha restringido al "ámbito territorial", sin razón alguna y con deficiencia normativa.

Esta charla ha sido planeada para abarcar un lapso determinado, no podríamos, en consecuencia por razón de tiempo, ir ordenadamente analizando cada parte del Código.

Este hecho nos constriñe a anotar algunos aspectos negativos, discutibles y confusos del Código. El análisis metódico lo hemos efectuado en un libro especial.

---

<sup>19</sup> PROYECTO DE CÓDIGO TRIBUTARIO URUGUAYO

### **1.2.11. LOS DELITOS**

En lo que se refiere al delito tributario, el Código divide los delitos en delitos propiamente dichos que comprenden: la defraudación, el contrabando y la instigación pública para no pagar tributos. Con esta última forma delictiva no estamos de acuerdo, mucho más si solo la instigación pública, equiparándola al contrabando, tiene pena de prisión.

Se ha hablado de que la instigación pública está próxima al delito político, pero su tipificación "como delito" es muy dudosa tanto en el campo penal como en el tributario. Resulta ser en Bolivia una nueva figura delictiva en materia tributaria, habiéndose inspirado en el Modelo (Art. 110) que a su vez ha tomado en cuenta la legislación francesa y los antecedentes italianos. Este tipo de instigación, a nuestro juicio, puede ser más un delito de rebelión o sedición y tiene mucho que ver con asuntos políticos.

La presión fiscal excesiva da lugar a la "ley de la resistencia fiscal creciente". Esa resistencia puede traducirse en el descontento que se va generalizando y que se exterioriza a través de la manifestación popular. El Estado puede crear impuestos al influjo de insaciables necesidades, pero la resistencia fiscal cuando la presión es alta, provoca siempre consecuencias impredecibles. La antigüedad señala casos como la caída de las ciudades griegas y la ruina del Imperio Romano.

Así los latinos miran a la autoridad fiscal "con cierta innata desconfianza y tradicional escepticismo" y el impuesto les da la "idea de algo que se les echa encima como una pesada carga". A esta tradicional desconfianza va unida la incertidumbre del buen uso de las recaudaciones en el gasto público, las malversaciones y otros. Por esto, el crear sanciones punitivas contra la protesta del tributo tiene relación con el estudio adecuado del sistema y su incidencia en

la economía popular. Es más equitativo el estudio del tributo y su racionalización que el a callamiento mediante la ley penal contra la protesta.

### **1.2.12.. LA EVASIÓN**

En las contravenciones tributarias: el Código define la evasión por exclusión de otros delitos, sin embargo de que ha señalado que no es delito sino contravención. Así dice el Art. 112: "*Incurre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión, que no constituya defraudación o contrabando*"<sup>20</sup> determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios.

La definición del C.T.B. nos parece desacertada por su actitud negativa cuando dice "que no constituye defraudación o contrabando". ¿Entonces qué constituye? Debía decir el Código.

El Código no dice nada de la elusión que en algunos países se ha considerado como evasión fiscal. Al respecto y con el objeto de enderezar y modificar la ley represiva, el Primer Congreso Interamericano de la tributación aprobó la siguiente definición:

"La elusión o economía del tributo, es la adopción de formas jurídicas autorizadas por el derecho, con anterioridad a la realización de los hechos que puedan resultar imponibles".

En esta forma se ha planteado claramente que la elusión no está dentro del ilícito tributario y que es anterior al hecho imponible. Volviendo a un ejemplo anterior, podemos decir que un abogado es consultado por alguien interesado en arreglar su patrimonio con relación a sus herederos.

---

<sup>20</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

Si se pudiera exhibir riqueza propia de los herederos, el abogado podría aconsejar la cesión de bienes simulando la venta que paga el cuatro por ciento. Esta forma de evitar el impuesto sucesorio es un caso de elusión.

Con respecto a las contravenciones aduaneras, el Artículo 108 del Código peca de impropiedad y deficiencia. En efecto dice: "*las contravenciones aduaneras serán resueltas en única instancia de acuerdo a normas legales que se declaren en vigencia*".<sup>21</sup> ¿Cuáles son las contravenciones aduaneras? Se ha especificado lo que es el contrabando y la defraudación, por exclusión de éstos, se ha llegado a indicar lo que son "contravenciones" y se supone que las contravenciones aduaneras están dentro de las contravenciones tributarias.

En materia de aduanas no se dice nada del "acuse", ¿debe referirse a la contravención o a la defraudación?

Con respecto a las sanciones a profesionales, el Artículo 81 señala que además de las sanciones establecidas para los delitos, "*podrá suspendérseles a los profesionales en el ejercicio de la profesión ante las autoridades de la Administración Tributaria por el término de seis meses a un año, a un Juicio del tribunal*".<sup>22</sup>

Lo que se objeta es que, según el Artículo 79, "*es excusable el error en que incurriera el infractor inducido por alguno de los profesionales*".<sup>23</sup> Esta es una forma de presumir la inocencia del infractor, su absoluta no responsabilidad, cuando al menos puede, al revés, presumirse su complicidad y dolo.

---

<sup>21</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

<sup>22</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492, Artículo 81

<sup>23</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492, Artículo 79

### 1.3. RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES.

Estos recursos están basados en el principio de Impugnabilidad de los actos administrativos, o el principio de la doble instancia, regulados no solo en materia administrativa, también en materia ordinaria o judicial, cuyo alcance tiene raigambre constitucional como garantía del debido proceso.

Al respecto y de acuerdo a la economía jurídica tributaria vigente en el país, los actos de la Administración Tributaria pueden ser impugnados por el sujeto pasivo por las siguientes vías:

a) Los Recursos Administrativos. Se trata de la impugnación de los actos administrativos en sede administrativa, si bien doctrinalmente se traducen en el recurso de revocatoria y el recurso jerárquico; en materia tributaria de acuerdo al Código Tributario (Ley N° 2492), *“los recursos administrativos se conocen como el recurso de alzada y el recurso jerárquico; son tramitados en sede administrativa y resueltas por autoridades administrativa como son la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)”*.<sup>24</sup>

b) El Recurso Jurisdiccional. Es otra forma de impugnación de los actos de la Administración Tributaria, que consiste en acudir a autoridades de la jurisdicción ordinaria (Juzgados en Materia Administrativa), se encuentra regulado por el Código Tributario (Ley 1340); si bien esta ley se encuentra abrogada, la parte que corresponde al procedimiento contencioso tributario fue restituido a través de sentencias constitucionales, que a la fecha se encuentra planamente vigente. El procedimiento contencioso tributario se tramita y es resuelto en la

---

<sup>24</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano ley N° 2492.

justicia ordinaria en las diferentes instancias, demanda, recurso de apelación y el recurso de casación y/o nulidad.

La particularidad del uso de las diferentes formas de impugnación de los actos de la administración tributaria por parte del sujeto pasivo, es la alternatividad, lo que implica que la elección de una de las vías excluya la elección de la otra.

## CAPITULO II.

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

#### 2.1. INTRODUCCIÓN

También conocidos como los Límites al Poder Tributario del Estado, son regulados por el Derecho Constitucional Tributario, al efecto Rodolfo Spisso señala que *“El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”*.<sup>25</sup>

A este efecto la Constitución Política del Estado es el conjunto de los principios, valores y las normas que se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución. Es justamente en razón de ello que, el tema tributario se debe explicar partiendo de la perspectiva constitucional.<sup>26</sup>

El Derecho Constitucional Tributario es entendido como *“ el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los*

---

<sup>25</sup> DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Spisso Rodolfo B.

<sup>26</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado



*sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario ”.*<sup>27</sup>

Según algunos autores y de manera general, el derecho constitucional tributario es aquella parte del derecho constitucional que se refiere a materia tributaria; es decir, no es propiamente derecho tributario, sino derecho constitucional aplicado al derecho tributario.

Al margen de que la doctrina no esté unánimemente de acuerdo sobre si el derecho constitucional tributario es derecho constitucional aplicado al derecho tributario o si éste está comprendido dentro del derecho tributario; en lo que sí están de acuerdo es que el derecho constitucional tributario tiene en su contenido temas como: los principios, garantías y normas que regulan la potestad tributaria, temas como los derechos humanos y tributación, la vigencia de la norma tributaria en el tiempo, la teoría de la exención tributaria.

En el marco de estos antecedentes se tiene que el Derecho Constitucional Tributario, es una parte del Derecho Constitucional, que se denomina tributario, debido al objeto que regula y trata. Es decir, que aunque se le considera como una área del Derecho Tributario, no se trata de Derecho Tributario Sustantivo, ya que, en esencia es la parte del Derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo especifica en la Constitución, quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado Potestad Tributaria, la forma en que se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.

---

<sup>27</sup> DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONA, Spisso Rodolfo B

## **2.2 EL PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA**

El Poder Tributario, conocido por alguna legislación como Potestad Tributaria, simplemente es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros; facultad que le es otorgada, a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución, así tenemos el Gobierno Central, los Gobiernos Departamentales y los Gobiernos Municipales.

Este Poder Tributario, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

## **2.3 LÍMITES AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO**

Como hemos indicado, se señalan en la Constitución, pero no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos, es decir no es necesario que la Constitución los señale.

## **2.4 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE 1967**

La abrogada Constitución Política del Estado en los Arts. 26° y 27°, se refiere con claridad sobre los principios constitucionales tributarios señalando:

Art. 26° "Ningún impuesto es obligatorio, sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante la Corte Suprema de Justicia contra impuestos

ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales".

Art. 27° *"Los impuestos y demás cargas publicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos"*<sup>28</sup>

## **2.5 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE 2009**

La norma constitucional vigente si bien no se refiere con claridad sobre los principios constitucionales tributarios, el Art. 323 de esta norma señala:

*"I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.*

*II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.*

*III. La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal.*

---

<sup>28</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado, 1967

*IV. La creación, supresión o modificación de los impuestos bajo dominio de los gobiernos autónomos facultados para ello se efectuará dentro de los límites siguientes:*

*1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imponibles sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.*

*2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.*

*3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.*

*4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.”<sup>29</sup>*

## **2.6 RESERVA DE LEY O PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Según este principio – que está vinculado al principio de legalidad - algunos temas de la materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por reglamento.

---

<sup>29</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado 2009

El complemento al principio de reserva de la ley, y respecto del cual se debería interpretar sus preceptos, es el principio de Legalidad el cual se puede resumir como el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia

Señala el doctor Humberto Medrano que en virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación.

En derecho tributario, este principio quiere decir que sólo por ley (en su sentido material) se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, el impuesto, la tasa, las contribuciones especiales, etc .

Son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la ley, así el principio de legalidad se encuentra regulado en el Art. 6º del Código Tributario (Ley 2492), que limita la actuación de la Administración Tributaria, con referencia a las actuaciones del órgano legislativo en materia tributaria.<sup>30</sup>

Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía.

Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan.

---

<sup>30</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano Ley N° 2492

Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias.

Todas estas razones tienen como denominador común evitar el caos y premunir de la formalidad adecuada a la norma tributaria que así lo merezca por su sustancialidad.

Sin embargo, este principio ha ido evolucionando con el tiempo, de tal manera que, por las necesidades propias de la técnica en el ámbito tributario, muchas veces es necesaria la delegación de competencias del legislativo al poder ejecutivo, situación que se ha generalizado en distintos países. Si embargo, esta práctica era frecuente en los periodos dictatoriales del pasado donde por causas políticas se cerraba el congreso y obviamente tenía que normarse a través de normas del ejecutivo.

No obstante y como todos los demás principios, el de legalidad no garantiza por sí sólo el cumplimiento debido de forma aislada, ya que el legislador podría el día de mañana (ejemplo hipotético), acordar en el congreso el incremento del Impuesto al Valor Agregado del 13% al 25%; si bien se estaría utilizando el instrumento debido, la Ley, pero probablemente este incremento en la alícuota sea considerado como confiscatorio. De la misma forma, el congreso podría acordar que todos los contribuyentes del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (sin excepción alguna) a partir del ejercicio de una determinada gestión, tributarán este impuesto con una alícuota única del 50 %. *“Vemos como se aplica el principio de legalidad, pero este no es suficiente, ya que no se estaría contemplando la capacidad contributiva de los contribuyentes.”*<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley de Reforma Tributaria Ley N° 843

## 2.7 PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad, es uno de los principios básicos surgidos de la Revolución Francesa, que impulso la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de los hombres ante la Ley.

Este principio fue aplicado en el Derecho Tributario, en razón de que las cargas tributarias que el Estado imponía deberían considerarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que traduce en el hecho de que todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben recibir el mismo trato legal y administrativo, frente al mismo supuesto de hecho tributario.

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. *“El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.”*<sup>32</sup>

El principio de igualdad de sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales hay la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

---

<sup>32</sup> CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Villegas Héctor B.

Es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

## **2.8 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

El Art. 56 de la Constitución Política del Estado señala:

*“I. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada individual o colectiva, siempre que ésta cumpla una función social.*

*II. Se garantiza la propiedad privada siempre que el uso que se haga de ella no sea perjudicial al interés colectivo.*

*III. Se garantiza el derecho a la sucesión hereditaria.”<sup>33</sup>*

El principio de No Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.

---

<sup>33</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado 2009



Lo que significa que los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Hay lo que nosotros llamamos el mundo de lo tributable (y nos podemos imaginar una línea horizontal), y aquello que podría convertirse en confiscatorio, bajo esta misma línea horizontal. Lo que tenemos que aprender a diferenciar es cuanto lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

Según el profesor Villegas *“La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad”*.<sup>34</sup>

Como hemos señalado anteriormente, la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad), este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

---

<sup>34</sup> CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Villegas Héctor B.

El límite a la imposición equivale a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se opone a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales.

Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa, y suele hablarse de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente en forma tal que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables.

Por ello, si el estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias debe tener presente los siguientes límites a la imposición: *i) Límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; ii) Límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria; iii) Límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente. Este último lo encontramos en la Constitución y en la Jurisprudencia.*<sup>35</sup>

Sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes, “se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable”. Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

---

<sup>35</sup> DERECHO TRIBUTARIO, García Vizcaíno Catalina

La confiscación puede evaluarse desde un punto de vista cualitativo y otro cuantitativo:

*1. Cualitativo: es cualitativo cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios (legalidad por ejemplo) sin que interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente.*

*2. Cuantitativo: es cuantitativo cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas.<sup>36</sup>*

## **2.9 OTROS PRINCIPIOS IMPLICITOS**

La doctrina del Derecho Tributario, señala diferentes categorías de principios tributarios, que en muchos casos se encuentra o no positivados, ya sea en la norma constitucional o simplemente en el ordenamiento tributario vigente de todo país, estos principios son los siguientes:

### **2.10 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste como dice el profesor Francisco Ruiz de Castilla “en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias”, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Existen 2 tipos de capacidad contributiva:

---

<sup>36</sup> NOCIONES DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Ayala Zelada Jorge.

1. Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.

2. Relativa: Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva, por ejemplo.

Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incremento patrimonial debidamente comprobado de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributario, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.

De otro lado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente a nuestro modo de ver la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, debemos entender que las deducciones (así sean presuntas) deben satisfacer

las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

## **2.11 PRINCIPIO DE PUBLICIDAD**

Este principio establece que las normas tributarias deben ser debidamente publicadas para poder tener vigencia.

Este principio está muy relacionado con la vigencia de las normas, ya que sin publicación no hay vigencia, y por tanto, tampoco eficacia, de acuerdo a muchos tratadistas, la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado, especialmente en materia impositiva

## **2.12 PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN**

La promulgación es el acto por el cual el Jefe de Estado firma el proyecto que le ha sido enviado por el congreso.

Se entiende que con la promulgación el Jefe de Estado le atestigua la existencia de la ley y ordena a las autoridades que la cumplan y hagan cumplir en todas sus partes, así como dispone la publicación como el requisito indispensable para que una norma exista y sea de obligatorio cumplimiento.

En relación a la publicación, es hacer de conocimiento de todos los ciudadanos una ley que ha sido previamente suscrita o por el Jefe de Estado o el Presidente del Congreso, de ser el caso. Es poner en conocimiento del público en general, de los ciudadanos, el texto ya promulgado, y tiene lugar mediante la inserción de la norma jurídica en el diario oficial.

Asimismo, debemos señalar que, aunque no es técnicamente correcto hablar de promulgación, sino publicación, sabemos que por lo general se entiende que una y otra (la promulgación y publicación de una Ley) son actos indisolubles, ya

que, cuando el Presidente promulga una ley, la manda inmediatamente a publicar, de lo contrario no la promulgaría. No obstante ello, el legislador nuevamente desaprovecha esta oportunidad para efectuar una modificación necesaria, ya no señalar promulgación sino publicación.

### **2.13 PRINCIPIO DE EQUIDAD**

Consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo justicia como razonable.

El principio de equidad tiene su antecedente en el principio de justicia formulado por Adam Smith, así se precisa que “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Justamente de la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en los impuestos”

Como señala el profesor Ruiz de Castilla, dentro de las características del sistema tributario se debe respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos; en relación a las clases de equidad, el profesor indica que hay equidad horizontal y equidad vertical, entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación deben soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada

## **2.14 PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION**

Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Evidentemente la recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera evidentemente un gasto al poner en movimiento toda la maquinaria de la Administración para poder recaudar determinado tributo, entonces, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación, lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, que finalmente se convertiría en un gasto tributario, por decir lo menos absurdo.

## **2.15 PRINCIPIO DE CERTEZA Y SIMPLICIDAD**

Consiste en que la norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.

En este sentido, las normas tributarias deben ser claras y entendibles, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, que sean simples de entender

Así lo señala el profesor Ruiz de Castilla, un sistema tributario debe respetar. El principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas que ser las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, advierte el profesor Ruiz de Castilla que “a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad.

Lamentablemente en nuestro país el principio de simplicidad es casi un imposible, ya que las normas tributarias que regulan los tributos más sencillos como los Municipales por ejemplo, no son lo suficientemente sencillas para que un contribuyente pueda conocerla, entenderla y cumplirla, sin necesidad de buscar a un especialista en la materia. Más aún, hay algunas normas de naturaleza tributaria como por ejemplo la Declaración de Predios, que en lugar de facilitar su cumplimiento, lo complican por la falta de simplicidad en el sistema.



## **CAPITULO III**

### **SISTEMA IMPOSITIVO BOLIVIANO**

#### **3.1 ANTECEDENTES**

A través del presente capítulo y de manera resumida se pretende demostrar el sistema impositivo vigente en el país, con una relación de antecedentes que cuyo punto de partida se remonta a los años 70, en cuya fecha entra en vigencia por primera vez el Código Tributario, posterior a este año se lleva una serie de reformas al sistema tributario bolivianos de los que se señalaran las principales características.

En Bolivia, la Misión Musgrave contratado por el gobierno en la década de los 70, fue uno de los principales impulsores de la reforma impositiva. Su estudio se basó fundamentalmente en las características tributarias de Bolivia vigente en los años 70; el estudio abarcó 8 años y se centró en los principales impuestos de ese periodo, análisis realizado bajo la clasificación de Impuestos Directos (que gravan directamente a los individuos y a las empresas) e Indirectos (que gravan a los bienes y servicios, gasto o consumo).

Este informe dio lugar a muchos estudios posteriores orientados a conseguir que la Política Tributaria sea considerada como parte orgánica de una estructura global de desarrollo y por lo tanto, orientada a la planificación de la Reforma Tributaria boliviana, que debería contemplar, por un lado, las modificaciones meramente técnicas de las disposiciones legales y por otro lado la reestructuración total del sistema tributario, planteamiento que sirvió de sustento a la Ley de Reforma Tributaria del año 1986.

Cabe recalcar que todos estos estudios fueron determinados por una crisis económica sin precedentes, que durante los años 80 llevó a que en los países

en desarrollo los déficit fiscales del sector público aumentarían a niveles insostenibles, siendo una de las causas el excesivo endeudamiento externo y el incremento acelerado de las tasas de interés, que elevaron el costo del servicio a la deuda, con graves repercusiones sobre las finanzas públicas y el manejo de las políticas económicas.

Antes de la reforma -además del problema inflacionario- existieron otras causas para la caída de las recaudaciones de esos años, como: la multiplicidad de impuestos, impuestos que tenían excesiva complejidad, una gran variedad de impuestos de bajo rendimiento, normas legales dispersas (cerca de 400), mecanismos administrativos deficientes, la existencia de rentas destinadas con afectación específica, un sistema tributario inelástico y niveles elevados de evasión y de elusión.

Estas condiciones obligaron a Bolivia a adoptar -como parte de su objetivo de lograr el equilibrio de las variables macroeconómicas básicas- la denominada Nueva Política Económica financiada por organismos multilaterales de crédito. La nueva política económica, estableció un Programa de Estabilización y Ajuste destinado a corregir la situación que se experimentaba en esos años. Este programa estaba basado en los principios de una economía con libertad de precios y apertura de mercado. También liberalizó las tasas de interés y estableció originalmente un sistema de flotación controlada del tipo de cambio.

Bajo estas medidas el gobierno redujo drásticamente el financiamiento inflacionario del déficit fiscal, incrementando los recursos financieros del Tesoro General de la Nación a través de la elevación de los precios de los hidrocarburos, cuyos excedentes eran transferidos diariamente por YPFB al Tesoro General de la Nación para generar fondos que permitieran al Estado implementar una reforma tributaria que generara recursos de largo plazo pero sobretodo no inflacionarios.

### 3.2 PRIMERA REFORMA LEY N° 843

La Reforma Tributaria en Bolivia fue implementada con la Ley N° 843 de 20 de mayo del 1986, fundamentalmente concebida para incrementar las recaudaciones a través de una base impositiva más amplia y la reducción de las exenciones tributarias, para de esta manera contar con un sistema tributario simple y fácil de administrar; establece que los componentes más importantes de la reforma tributaria de 1986, fueron primordialmente dos: una base tributaria amplia e impuestos de fácil administración. Criterios y fundamentos que se utilizaron para la aprobación de la nueva ley tributaria, fueron la simplificación, la introducción de criterios de universalidad y equidad, evitar la evasión previendo que la carga tributaria total no exceda el 20%, la eliminación de la renta destinada y eliminar la corrupción.

La reforma contemplaba seis impuestos de carácter permanente y uno transitorio determinado como *“Impuesto Especial a la Regularización Impositiva, una especie de amnistía tributaria para las personas naturales (IRPPB) y jurídicas (IRPE) propietarias de bienes. Este fue el impuesto que articuló el anterior sistema tributario con el nuevo”*.<sup>37</sup>

El sistema tributario boliviano estaba compuesto por pocos impuestos que de manera preponderante gravaban al consumo. Criterio que establece que lamentablemente esta primera estructura dejó de lado la tributación sobre la renta, por considerar que ella requería de un manejo administrativo más eficiente y que además significaba una participación más efectiva por parte de los sujetos pasivos, sobretodo en el manejo contable que permita establecer la utilidad neta sujeta a tributación. Hecho que dejó a Bolivia sin impuesto a la renta por un poco más de 8 años.

---

<sup>37</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

La estructura tributaria instaurada por la Ley N° 843 fundamentalmente se basó en: “*el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA), el Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y a los Propietarios de Bienes (IRPPB), el Impuesto a las Transacciones (IT) y el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE). Estableciéndose de forma paralela Regímenes Especiales; uno para los vivanderos, artesanos y minoristas denominado Régimen Simplificado (RTS); otro para los transportistas del servicio público, denominado Régimen Integrado (STI) y un impuesto a la Propiedad Rural denominado (IPR)*”.<sup>38</sup>

### **3.2.1 IMPUESTOS INTERNOS**

Los impuestos base del sistema tributario boliviano, que gravaban sobre los diferentes sectores y actividades del mercado interno, tenían las siguientes características:

#### **3.2.1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

Como antecedente, se puede señalar que este impuesto fue creado en Francia en la década de los 60 como una respuesta a los impuestos con efecto cascada que fomentaban la integración vertical y que tenían efecto sobre los precios de bienes y servicios. El IVA es el equivalente económico de un impuesto general a las ventas de bienes y servicios, donde todas las fases de producción están alcanzadas.

El IVA es un impuesto de etapa múltiple, porque en cada transacción se cobra la alícuota, que en el caso de Bolivia es del 13%, pero no de forma acumulativa ya que se aplica sobre el valor agregado por cada transacción. Existen varias

---

<sup>38</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

formas de establecer el impuesto a las ventas (IVA), y para Bolivia se eligió el mecanismo de impuesto contra impuesto, o método de sustracción, que consiste en establecer el valor agregado por la diferencia, es decir, a través de un mecanismo de débitos (DF) y créditos (CF) en consecuencia el impuesto a pagarse es el resultante de la diferencia entre estos.

Esta forma del impuesto es neutro con relación a los modos de producción, debido a que la carga tributaria es la misma sin importar si se utiliza mano de obra o se realizan inversiones, y por tanto alienta las inversiones en el país, además de ser el tipo de IVA más práctico para propósitos de implementación y administración. Así mismo, es un impuesto que no establece diferencia alguna entre venta de bienes y prestación de servicios.

Bolivia a su vez utiliza el principio de destino o ajuste de frontera, donde las exportaciones están sujetas al IVA pero con una tasa del 0%, dado que el crédito fiscal generado en la producción y comercialización de los bienes importados son devueltos a los contribuyentes, en aplicación al principio de la neutralidad impositiva, por cuanto los impuestos no pueden ser exportados.

Adicionalmente el IVA, también se aplica a las importaciones, existiendo en consecuencia una carga tributaria indirecta igual a la de los bienes importados como para los producidos en el país.

Para la competencia administrativa tributaria, el IVA se transforma en una fuente de fiscalización través de la información cruzada, donde se obliga a todas exigir facturas, por el hecho contabilizarlas y por las características de la estructura impositiva boliviana, y su alto grado de concentración, los ingresos tributarios generados por este impuesto alcanzan al 50% del total, sin considerar el IEHD, lo que hace que este impuesto es la columna vertebral del sistema tributario boliviano.

### 3.2.1.2 RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL VALOR AGREGADO (RC-IVA)

El RC-IVA al ser un impuesto que grava los ingresos de las personas naturales, es considerado como un ingreso directo (por no poder ser trasladado a otra persona), y que en países con economías y sociedades más avanzadas es uno de los impuestos más importantes dentro sus respectivos sistemas tributarios.

Si bien se cataloga como impuesto a la renta de las personas, su administración es compleja, si se considera que este tributo a su vez distingue a dos tipos de contribuyentes: los dependientes (que reciben un salario, pagan su impuesto mensualmente y están sujetos a un agente de retención) y los independientes (que no tienen agente de retención y deben pagar sus impuestos trimestralmente).

Sin embargo, este impuesto grava fundamentalmente a todos los que trabajan en relación de dependencia y a las personas naturales que perciben ingresos que no están alcanzados por el impuesto a las utilidades.

Este impuesto, fue creado más con fines de resguardo y complemento del IVA que bajo la concepción de un verdadero impuesto al ingreso, permite que las personas deduzcan el impuesto determinado mediante facturas de compras. Como establece la Ley N° 843, *“que determino la necesidad de efectuar un control estricto del pago del IVA, por lo que el primer objetivo o casi el único del sistema tributario, en su inicio, era ese control, por lo que este impuesto no tenía ninguna finalidad recaudadora, sino de control”*.<sup>39</sup>

Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y a los Propietarios de Bienes (IRPPB).

---

<sup>39</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

El impuesto al patrimonio grava el monto de los activos menos el monto de los pasivos, es decir que grava las cosas y derechos pertenecientes a una persona (ya sea natural o jurídica) previa deducción de sus deudas.

En Bolivia una modalidad del impuesto al patrimonio se dio a través del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) cuyo sujeto pasivo eran las personas jurídicas y el Impuesto a los Propietarios de Bienes (IRPPB) cuyo sujeto pasivo eran las personas naturales.

El IRPE era considerado un impuesto ciego, que gravaba las rentas presuntas, sin considerar que las personas jurídica podían tener o no pérdidas durante esa gestión.

Para el sector de comerciantes e industriales el IRPE castigaba la inversión, porque gravaba a los activos, incluyendo a los bienes de capital (maquinaria, equipos y otros similares), lo que se traducía en el hecho de que si un contribuyente no tenía pasivo en sus declaraciones contable, este debía pagar el IRPE sobre la totalidad de sus activos. .

### **3.2.1.3 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)**

La concepción y diseño de este impuesto dentro de la estructura tributaria boliviana responde a la necesidad que había de sustituir los diversos ingresos tributarios derogados por la Ley N° 843, por lo tanto tenía un carácter transitorio, al ser un impuesto “comodín”, sin embargo su rendimiento recaudatorio, lo han convertido en uno de los principales impuestos de la estructura tributaria, llegando a contribuir aproximadamente con hasta el 15% de los ingresos tributarios.

*“El amplio espectro de contribuyentes y la aplicación plurifásica son dos de sus características, y son las razones de su importancia en las recaudaciones, si*

*consideramos el carácter recaudador de la estructura tributaria establecida con la Ley N° 843<sup>40</sup>, se entiende el porqué de su permanencia y vigencia a pesar de sus deficiencias desde el punto de vista de neutralidad y distorsión en la asignación de recursos.*

Es por ello que este impuesto es de complejo análisis, dado que no solo es un impuesto a las ventas, de etapa múltiple, sino además el principal impuesto sobre los ingresos.

La característica de impuesto a las ventas, a diferencia del IVA es de etapa múltiple acumulativa, conocido “impuesto en cascada”, al producir efectos de piramidación (la base del impuesto es mayor en cada transacción) y acumulación (se paga el impuesto en cada transacción de compra y venta) con los consiguientes efectos de los precios relativos pagarse impuesto sobre impuesto. Y el efecto piramidación se hace aún más sensible si se considera que la base imponible del IT integra como ingreso “bruto” al IVA (al ser este un impuesto por dentro).

Muchos tributaristas, señalan que si bien el IT se constituye en uno de los componentes regresivos del sistema tributario boliviano, por su aplicación en cascada, no se puede negar su gran importancia dentro de las recaudaciones tributarias (que asciende al 23% aproximadamente del total de ellas). Por lo que los legisladores deberán considerar si se quiere una estructura tributaria lo más neutra posible que conlleve al crecimiento económico del país, o mantenerlo solo con fines recaudatorios.

---

<sup>40</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843



#### 3.2.1.4 IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS (ICE)

El ICE, es una forma de tributación, que actúa sobre el consumo de forma discriminatoria, su finalidad radica precisamente en su versatilidad y adaptabilidad, ya que el impuesto actúa sobre los bienes cuyo consumo representa: i) externalidades negativas que la sociedad tiene la intención de desincentivar, ii) el gravar bienes suntuarios o que reflejen una mayor capacidad contributiva de los contribuyentes o iii) nichos tributarios de recaudación petróleo.

Es por eso que la aplicación del impuesto revela una intencionalidad eminentemente recaudatoria. Al ser un impuesto monofásico, aplicado a la importación o producción de determinados bienes, el ICE afecta directamente los márgenes de los mayoristas de la cadena de comercialización, ya que este paga el impuesto y lo incorpora al precio de venta de los minoristas, lo que encarece el producto final. En consecuencia este impuesto entra en la categoría de impuestos indirectos.

En Bolivia el ICE también grava a las bebidas refrescantes, las mismas que no cumplen con las características señaladas anteriormente, lo que denota el interés básicamente fiscal y recaudatorio de los legisladores, sin considerar las características del impuesto.

Asimismo, en el país, los productos calificados como específicos son: la cerveza, los vinos, los licores, la chicha, los cigarrillos, los cigarros, y bebidas refrescantes, aunque también y sin justificación técnica incluye a los vehículos automotores y otros bienes suntuarios.

### **3.2.2 REGÍMENES ESPECIALES**

Esta primera etapa de cambios y transformaciones tributarias en el país tuvo efectos tanto positivos como negativos sobre los contribuyentes, ya que si bien la reforma tributaria de 1986, cambió el sistema tributario notablemente, cambió también la percepción y la actitud de los contribuyentes respecto al pago de impuestos, que en la primera mitad de los 80's se habían acostumbrado a no tributar.

Sin embargo, a pesar del importante logro se dio un fuerte paso hacia atrás con la instauración de regímenes especiales, que si bien fueron concebidos como transitorios se instalaron dentro de la estructura tributaria, debilitando la aplicación de los principios básicos de tributación, tales como la universalidad o generalidad del tributo, permitiendo que estos regímenes se constituyan en un refugio para la evasión y defraudación fiscal y para que una parte de la actividad económica se halle al margen de toda normativa tributaria. La debilitación de la aplicación de los principios tributarios afectó considerablemente a la formación de la conciencia tributaria en el país.

Es así, que la eficiencia recaudatoria de un sistema tributario, está indisolublemente ligada a la articulación que se dé entre su diseño y los elementos que hacen la estructura de la base tributaria, y en el caso boliviano la estructura está caracterizada por la concentración en un número pequeño de contribuyentes, al punto de que el 1,64% de los contribuyentes aportan aproximadamente el 76% de la recaudación. Y el 31% de los contribuyentes (registrados en regímenes especiales) aportan con el 0.08% de la recaudación. La existencia de regímenes especiales, hace que el cumplimiento de la legislación tributaria no sea significativo. En esta misma línea, en Bolivia se han establecido regímenes (denominados especiales) que consagran la informalidad ya que la tributación de estos sectores no alcanzan al 1% aunque

la actividad que representan, con facilidad supera el 50% de la actividad económica del país.

En el sistema tributario boliviano los regímenes especiales son: 1) el Régimen Tributario Simplificado (RTS) que es aplicable a los comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos, con un pago mínimo bimensual que consolida el IVA, IT e IUE; 2) otro para los transportistas del servicio público, denominado Régimen Tributario Integrado (STI) que es aplicable a personas naturales propietarias de hasta dos vehículos al servicio del transporte público urbano o interprovincial, que consolidan el pago trimestral del IVA, IT, IUE y RC-IVA, y 3) un Impuesto a la Propiedad Rural (IPR).

Si bien el objetivo teórico de los regímenes especiales es la eficiencia en la recaudación, bajo el principio de generalidad, no se debe ignorar que su establecimiento se opone al principio de igualdad, representando un resquicio en el sistema, que opera como mecanismo de evasión fiscal de sujetos con actividades económicas que por su magnitud deberían encontrarse en el régimen general, pero se mimetizan obteniendo ganancias ilegítimas. Ya que de 46.690 contribuyentes inscritos en los tres regímenes (RTS = 30.220, RTI = 14.194 y RAU = 2.276) el 2007, solo aportaron con el 0,3% del total recaudado.

### **3.2.2.1 IMPUESTOS O GRAVÁMENES ADUANEROS (GA)**

Los gravámenes aduaneros, cumplen la doble finalidad de constituirse en fuente de ingresos tributarios y de efecto protección a la producción nacional. En Bolivia el gravamen arancelario tiene una tasa plana de 10% para bienes de consumo y 5% para bienes de capital. Sin embargo, existe un claro conflicto entre el efecto consumo (al encarecer los bienes importados) y el efecto protección, ya que al aplicar un gravamen aduanero uniforme, se alienta la importación de bienes suntuarios o no esenciales. Este conflicto en el caso boliviano es superado mediante la imposición de impuestos selectivos al

consumo, aplicados conjuntamente con los gravámenes aduaneros, es decir, que las importaciones en Bolivia están alcanzadas por el GA, el IVA, el ICE y el IEHD, impuestos internos aplicados a la importación que buscan depurar el universo de bienes importados, buscando inducir la importación de bienes esenciales.

Lo que además lleva a una mayor recaudación para el Estado, al gravar al sector importador (mercado externo) así como al mercado interno, con impuestos como el IVA, ICE, IEHD, de gran importancia dentro de la estructura tributaria.

### **3.3 SEGUNDA REFORMA LEY Nº 1606**

Casi diez años después de la primera reforma, Bolivia volvió a modificar su estructura tributaria, esta vez basada en la Ley 1606<sup>41</sup> (1994), que realizó modificaciones importantes a la Ley Nº 843<sup>42</sup>, llenando vacíos existentes en la base tributaria.

Fue a partir de este momento que se incorpora dentro de la estructura el impuesto a los ingresos, aunque de forma parcial ya que solamente alcanzaba a las personas jurídicas. Y si bien existió un gran cambio en la estructura, este a su vez fue acompañado por otros no tan significativos ya que solamente se modificaron, sustituyeron e incorporaron algunos artículos e incisos a los impuestos ya existentes, donde no se modificó las bases imponibles de estos; y la reforma básicamente se orientó a una mayor recaudación, como con la creación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (TGB) en 1987, Impuesto a los Viajes al Exterior (IVE) en 1990.

---

<sup>41</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley Nº 1606

<sup>42</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley Nº 843

A través de la Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994 se dio un cambio fundamental a la reforma tributaria con la creación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE), el Impuesto a la Propiedad de Inmuebles y Vehículos en remplazo del Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB), con la creación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados (IEHD) y, finalmente, con la modificación del Impuesto a la Propiedad Rural por el Régimen Agropecuario Unificado (RAU).

Especialistas en materia tributaria y con criterio compartido señalaron que la Ley N° 1606, significó un cambio positivo que permitió que el sistema tributario boliviano se adecuara a la realidad que Bolivia había alcanzado con la suscripción de convenios para evitar la doble tributación internacional de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Pero al mismo tiempo introdujo aspectos negativos, al permitir que el Poder Ejecutivo pudiera fijar montos mínimos para el pago del IVA y del IUE sobre los cuales actualmente se basa la tributación de sector informal, dándole una categoría de legal a la informalidad.<sup>43</sup>

Es así que dichos cambios (que además elevaron las alícuotas del IVA del 10% al 13% y del IT del 1% al 3%), han dado lugar a que la tributación interna en Bolivia, tenga en la actualidad, una incidencia tributaria elevada, que supera en muchos casos el 30%, aplicable solo al sector formal de la economía, mientras que el sector informal, que representa más del 50% de la economía, tiene una incidencia tributaria efectiva casi inexistente, lo que da lugar a que estos cambios, favorecen el crecimiento del sector informal, al permitirle mayor competitividad a costa de los impuestos que deberían pagar al Estado.

---

<sup>43</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

### **3.3.1 IMPUESTOS INTERNOS**

En esta sección se hará una breve descripción de las modificaciones e incorporaciones que sufrió la base de la estructura tributaria de la Ley N° 843:

#### **Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE)**

La política de capitalización y privatización de las empresas públicas en Bolivia, requería de un instrumento que hiciera viable el tratamiento tributario de las rentas que obtengan las empresas a ser capitalizadas y sobretodo los inversores, es por eso que este impuesto se constituyó en la principal modificación introducida por la Ley N° 1606.<sup>44</sup>

Este tributo puede ser considerado como clásico al existir en la mayoría de las legislaciones tributarias, sin distinguir si se trata de economías muy o poco desarrollada, es un impuesto que grava las utilidades, definidas en los Estados Financieros, de las empresas. .

El IUE es un impuesto directo, debido a que la carga tributaria no se traslada y en Bolivia es aplicado sobre las utilidades de los sujetos pasivos con una tasa del 25%, basado además en el Principio de Territorialidad o Fuente. Y donde los sujetos pasivos del IUE se dividen en tres grandes grupos: los obligados a llevar registros contables, los no obligados a llevar registros contables y las personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios (que por su naturaleza son sujetos pasivos del RC-IVA).

Y es que mediante la Ley N° 1606<sup>45</sup> se incorpora el concepto de empresa, para delimitar los sujetos pasivos del IUE, donde incluso dentro de este concepto se encuentran los profesionales y quienes practican un oficio, hecho que hizo que

---

<sup>44</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

<sup>45</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

la Ley N° 1606 pierda algo de coherencia, al trasladar el problema de interpretación de quienes son sujetos pasivos de este impuesto, bajo este nuevo concepto de empresa, a los contribuyentes y administración tributaria.

### **Impuesto a las Transacciones (IT)**

Con la reforma tributaria de 1994, a través de la Ley N° 1606<sup>46</sup>, se asignó al IT el carácter de impuesto mínimo alternativo al IUE, convirtiendo este hecho en otro de los factores que hace de este impuesto muy complicado, ya que el IUE pagado por las empresas se define como un anticipo del IT, y se compensa durante la siguiente gestión fiscal., es decir, que el pago del IUE se considera como pago a cuenta del IT; donde el contribuyente paga el mayor de los dos impuestos, pero mínimamente el 3% sobre sus ventas brutas.

Factor que hace muy complicado para la Administración Tributaria mostrar la verdadera recaudación del IT. Y donde es muy complicado equilibrar entre equidad fiscal y eficiencia recaudatoria, más aún si la decisión debe tomarse dentro de un concepto de crisis económica o presión social.

También se señala que por su objeto, el IT es mas bien un impuesto a las ventas de bienes y servicios y como tal es trasladado al consumidor final, de ahí que su compensación con el IUE (impuesto típicamente directo) resulte antagónica. Y es por eso, que la legislación tributaria boliviana, bajo la premisa de corregir este contrasentido, ha determinado que el IT no es trasladable al consumidor final, sin considerar que el efecto traslación no es un fenómeno jurídico sino uno económico.

---

<sup>46</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

## **Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)**

En Bolivia existe la imposición del petróleo con un impuesto al consumo específico, que se da bajo el denominativo de Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), por tanto este es una variante del ICE.

Fue un impuesto establecido por la Ley N° 1606<sup>47</sup>, con la finalidad de reemplazar los ingresos para el Tesoro General de la Nación (TGN), provenientes de las cuantiosas transferencias que realizaba la empresa estatal de petróleo YPFB (65% de sus ingresos), como resultado de la incursión de las empresas privadas en la producción y comercialización de hidrocarburos en el país.

Y a inicios de la vigencia de este impuesto, su recaudación se destinaba íntegramente al Tesoro del Gobierno Nacional (TGN), y con la promulgación de la Ley de Descentralización Administrativa (Ley N° 1654)<sup>48</sup> su recaudación se coparticipo destinándose el 25% a las Prefecturas Departamentales y el restante 75% al TGN. Sin embargo, este impuesto no logro el objetivo de generar los ingresos antes transferidos por YPFB, toda vez que por ser tratado bajo criterios políticos más que tributarios, la normativa del mismo fue inestable y variable. Es más, en lugar de actualizarse las alícuotas en función de las variaciones del tipo de cambio o las UFV` s, tal como dispone la Ley, estas se redujeron, comportamiento explicado porque cualquier incremento de los precios internacionales del petróleo no fueron acompañados por el incremento de los precios internos. Es por eso que más que una fuente de ingresos tributarios el IEHD se convirtió en un regulador de los precios del petróleo y sus derivados dentro del mercado interno.

---

<sup>47</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

<sup>48</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1654



El IEHD es un impuesto monofásico que se aplica a la importación o producción de derivados del petróleo, es decir, en la primera etapa de comercialización, y dada la posibilidad de trasladarlo al consumidor final, hace de este un impuesto indirecto.

Este impuesto es más que un impuesto específico al consumo, porque es utilizado como variable de ajuste en el establecimiento de precios finales de los hidrocarburos en el mercado interno, fluctuando como consecuencia de los cambios de cotización internacional, es decir, que cuando sube el precio la alícuota del IEHD es disminuida.

Este impuesto, también usado como arancel aduanero para la importación de dieseloil.

Todas las alícuotas del IEHD son tasas específicas, las mismas que son ajustadas al inicio de cada gestión, para evitar la erosión de la base tributaria como efecto de la inflación.

### **3.3.1.1 IMPUESTOS MUNICIPALES**

La tributación municipal en Bolivia dentro del contexto de la reforma tributaria se basa fundamentalmente en la administración de impuestos al patrimonio (vehículos automotores e inmuebles).

Tributación basada fundamentalmente en la normativa legal contenida en el Art. 201<sup>49</sup> de la Constitución Política del Estado (abrogada), la Ley N° 843<sup>50</sup> (Texto Ordenado), la Ley de Participación Popular No 1551<sup>51</sup> de 1994 y la Ley de

---

<sup>49</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado

<sup>50</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

<sup>51</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1551

Municipalidades No 2028<sup>52</sup> de 1999, donde se establece que el Consejo Municipal (como órgano legislativo de los municipios) tiene potestad normativa y fiscalizadora, sin embargo, estos no podrán establecer tributos que no sean tasas y patentes cuya aprobación a su vez requiere de autorización de la Cámara de Senadores, por lo que la potestad tributaria municipal es derivada y no originaria, ya que los tributos municipales son resultado de la aprobación de Leyes por el Poder Legislativo, situación que en la actualidad mereció un cambio radical por cuanto los Gobiernos Municipales se encuentran dotados de Poder Tributario y pueden crear diferentes categorías tributarias observando competencias que señala la Constitución Política del Estado y la Ley Marco de Autonomías.

Estos tributos municipales fueron creados como impuestos nacionales y fueron posteriormente traspasados a los municipios para fortalecer el ingreso municipal. De este tipo de impuestos se debe destacar el sistema de auto avalúos como la base para el pago del IPBI e IPVA, ya que muy pocos Municipios en Bolivia cuentan con un sistema de catastro capaz de fijar técnicamente los valores de los inmuebles.

Ambos impuestos (inmuebles y vehículos) son tributos al patrimonio, ya que ambos persiguen al bien, sin importar quién es su propietario, dado que los mismos requieren que su pago sea efectuado independientemente de la renta o beneficio que este bien pueda producir.

---

<sup>52</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley 2028

### **3.3.1.2 REGÍMENES ESPECIALES**

La Ley N° 1606<sup>53</sup>, modifico el Impuesto a la Propiedad Rural (IPR), por el Régimen Agropecuario Unificado (RAU), aplicable a personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie no sea importante. Consolidando el pago del IVA, IT, RC-IVA, e IUE de forma anual, este tipo de impuesto es la forma más elemental del tributo agrario, impuesta a una tasa uniforme de acuerdo con la superficie poseída por cada contribuyente, sin considerar la capacidad productora de las tierras. El monto del impuesto se determina multiplicando la tasa impositiva expresada en un tanto por ciento por acre, hectárea u otra unidad de superficie agraria, por el número de unidades de que conste cada trecho, bien o propiedad, sujeto a tributación. En nuestro medio este impuesto fue completado con otros elementos que permiten una mejor ponderación de la carga tributaria, al tomar en cuenta la zona o sub-zona en la que se halla ubicado el predio y la extensión cultivable calificada por el Servicio de Reforma Agraria.

No se debe perder de vista que si bien la participación del sector agrario en el Producto Interno Bruto (PIB) es mayor al 20%, su participación en el ingreso fiscal es muy limitada y poco importante.

### **3.3.2 IMPUESTOS MINEROS E HIDROCARBUROS**

Con la Reforma Tributaria de 1986 los Sectores de Minería, Hidrocarburos y Electricidad mantenían regímenes tributarios especiales, fundamentalmente basados en sistemas de Regalías.

---

<sup>53</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Reforma Tributaria Ley N° 1606

### 3.3.2.1 RÉGIMEN TRIBUTARIO MINERO

El sistema de tributación minera en Bolivia, tenía un tratamiento diferente con relación a los impuestos que se pagaban en entonces en el país. Aproximadamente de 1945 a 1997, fecha en la que se promulgo el Código de Minería, ha estado vigente un sistema de regalías, que no solo era complejo sino también de difícil manejo administrativo, lo que contribuía a la evasión. Y dado que el sistema era ajeno al tratamiento tributario vigente al país, también lo era de los países a los que estaba destinada la exportación de minerales. Y el hecho de no existir un impuesto a las utilidades hacia poca atractiva la inversión en el sector.

La minería ha sido gravada de varias formas desde mucho antes de la Ley N° 843<sup>54</sup>, donde fundamentalmente regia como única carga las regalías mineras, que era un gravamen que incluía muchos tributos, de imposición tanto a la renta como al consumo, ya que en la regalía estaban implícitos conceptos tributarios como: el factor agotamiento, el impuesto a las utilidades de las empresas, el impuesto a las ventas y los gravámenes arancelarios a la exportación (García, 2008a). Y es posteriormente que para la minería se crea un Impuesto a las Utilidades Mineras (IUM), mediante Ley N° 1243 (1991), con una alícuota del 30%, con un anticipo equivalente al 2,5% sobre las ventas netas.

Mediante Ley 1606<sup>55</sup> (1994), se incorpora las actividades mineras al régimen general de tributación, reduciendo la alícuota del Impuesto a las Utilidades Mineras (IUM) del 30% al 25% (IUE), se incorpora el SURTAX (Alícuota Adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos no Renovables) y la incorporación del Impuesto Complementario a la

---

<sup>54</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

<sup>55</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Reforma Tributaria Ley N° 1606

Minería (ICM), introducido por el nuevo Código de Minería (Ley N° 1777<sup>56</sup>, 1997), como anticipos del IUE, con alícuotas variables en función de las cotizaciones oficiales de los diferentes minerales en el mercado internacional.

Es por eso que la minería efectivamente paga el IUE o el ICM, el que sea mayor, por lo que el régimen tributario minero boliviano se basa fundamentalmente en dos impuestos, uno aplicado a los beneficios (IUE) y uno sobre el valor bruto de la producción (ICM).

El Código de Minería también establece las Patentes Mineras, donde la recaudación de estas tienen los siguientes destinos: un 30% beneficia al Municipio donde de encuentra ubicada la concesión, y un 70% destinado al sostenimiento del Servicio Técnico de Minas, Superintendencia de Minas y Servicio e Geología y Minería.

### **3.3.2.2 RÉGIMEN TRIBUTARIO DE HIDROCARBUROS.**

El hecho de gravar a los hidrocarburos de un país está rodeado de fuertes matices políticas, ya que la teoría dice que la propiedad y la posesión de los hidrocarburos en el mundo actual, es un tema de importancia estratégica, por lo que la tributación del sector hidrocarburífera, en ningún caso debería ser inferior al 50% en una tributación directa, independientemente del impuesto a las utilidades y al consumo, considerando además que este es un negocio global, que debe tomar en cuenta los posibles efectos sobre la capacidad productiva del sector al momento de determinar un régimen fiscal.

En Bolivia, la empresa estatal Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), represento hasta antes de la década de los 90, alrededor del 40% de los ingresos fiscales, a través de la denominación de transferencias al Tesoro

---

<sup>56</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1777

General de la Nación. A partir de esa década, se han producido importantes cambios en la legislación hidrocarburífera, dictándose al efecto, Ley N° 1194 de 1° de noviembre de 1990, Ley N° 1689 de 30° de abril de 1996 y Ley N° 3058 que entro en vigencia el 17° de mayo de 2005 y que creo el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH). Medida tributaria que junto con la Ley 1689 se constituyen en tratamientos tributarios extremos, al ser la Ley N° 1689 demasiado liberal y poco favorable al interés fiscal y la Ley N° 3058 (2005), si bien es favorable al interés fiscal ha introducido previsiones poco atractivas para la inversión privada.

Con este antecedente, el sector hidrocarburos, en los últimos años ha experimentado cambios profundos, realizados con motivo de las medidas de capitalización y privatización del sector y el posterior cambio de esas medidas bajo el principio de nacionalizar los hidrocarburos y recursos naturales, que no siempre respetaron la regla de oro en tributación, es decir el equilibrio entre el interés fiscal y el privado La tributación a los hidrocarburos, sin embargo no solo está compuesta por el IDH, ya que la Ley N° 3058<sup>57</sup> (2005), también incorpora las Patentes, Regalías y Participaciones, el IEHD y el IUE.

Por lo que la Ley de Hidrocarburos, establece una regalía igual al 18%, de donde 11% va en beneficio del departamento donde se origina la producción, 1% se paga a cada uno de los Departamentos de Beni y Pando y el 6% va a favor del Tesoro General de la Nación.

Sin embargo, en la actualidad el IDH se constituye en el tributo mas importante del sistema tributario boliviano, ya que produce mayor rendimiento al ingreso fiscal en general, sea este nacional, departamental, municipal o universitario.

---

<sup>57</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 3058

### **3.3.3 OTRAS REFORMAS**

La economía boliviana según el informe de Fundación Milenio, tuvo nuevamente déficit del sector público no financiero, en continuo aumento desde 1998, llegando a representar el 8.7 % del PIB. El déficit fiscal llegó a un nivel cercano al 9% del PIB el año 2002.

Es por eso que el año 2003 se trató de implementar nuevos impuestos fundamentalmente por la necesidad del Estado de obtener ingresos que no provengan del endeudamiento ya sea interno o externo. Se intentó instituir nuevos tributos. El tributo del 1.5% al patrimonio neto y 3% a las transacciones financieras. Implementándose solamente el ITF – Impuesto a las Transacciones Financieras – las demás fueron inaplicables.

La respuesta de la población y los contribuyentes hacia la iniciativa del Estado de crear un impuesto sobre las rentas de las personas derivó en una convulsión social, esto se debe fundamentalmente a las creencias establecidas de que gravar a la renta entraña un costo de bienestar (eficiencia) más elevado que gravar al consumo, se basa en parte en la observación de que el impuesto sobre la renta, que contiene elementos de un impuesto sobre el trabajo y sobre el capital, disminuye la capacidad de ahorro de los contribuyentes.

Sin embargo, se han expresado dudas acerca de esta creencia, considerando el papel crucial que desempeña la duración del horizonte de planificación de los contribuyentes y el costo de la acumulación de capital físico y humano. Estas consideraciones teóricas hacen que el costo relativo de estos dos impuestos (renta y consumo) sea incierto.

Entre las nuevas modificaciones a la estructura tributaria boliviana se tiene:

#### **Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)**

El ITF grava las operaciones de abonos y retiros en moneda nacional o extranjera, en cuentas corrientes o cajas de ahorros, cualquier transferencia de fondos, cheques de gerencia, cheques de viajero u otros instrumentos financieros. Implantado con carácter transitorio de 2 años. Y exime de este impuesto a las operaciones en cuentas fiscales, incluidos los municipios, las cuantías de las misiones diplomáticas así como el pago de sueldos y salarios y jubilaciones y pensiones.

Sin embargo, desde el punto de vista técnico, este es un impuesto ajeno a una adecuada política tributaria, dado que el flujo de dinero no se debe gravar, mucho menos el ahorro. Por lo que no se puede entender como esta medida de irracionalidad tributaria siga vigente.

En conclusión, se puede afirmar que la estructura tributaria boliviana, tiene su base legal fundamentalmente en las Leyes N° 843 y N° 1606<sup>58</sup>, donde se prioriza la recaudación por impuestos al consumo y por gravámenes sobre recursos naturales no renovables, sobre la recaudación de tributos que gravaban el ingreso ya sea de las personas naturales o jurídicas. Una característica importante de este sistema impositivo, es que está configurado por no más de de 15 impuestos, aplicados al régimen general y que coexisten con tres regímenes especiales.

---

<sup>58</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843.



## **CAPITULO IV**

### **RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO**

#### **4.1 ANTECEDENTES**

Antes de la vigencia de la Ley N° 843, existía un régimen especial para estos pequeños contribuyentes denominado “pequeños obligados”, este régimen fue modificado por Decreto Supremo No. 21521 promulgado el 13 de febrero de 1.987, durante el gobierno de Víctor Paz Estenssoro, para facilitar el cumplimiento tributario de un gran sector de contribuyentes que debido a sus condición social, poca instrucción y sobre todo la ausencia de medios materiales como ser los libros de contabilidad y emisión de notas fiscales.

Esta disposición legal establece un “Régimen Tributario Simplificado” en los que se encuentran las personas naturales que ejercen habitualmente la actividad de: comerciantes minoristas, vivanderas y artesanos, estableciendo que estos sujetos deben estar inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), en la forma y plazos que establece la Dirección General de la Renta Interna quien queda encargada de dictar los Reglamentos pertinentes para lograr una eficaz recaudación, control y fiscalización del Régimen Tributario Simplificado

El Régimen Tributario Simplificado fue creado para facilitar el pago de impuestos de un determinado sector de contribuyentes, que son las personas naturales que tienen habitualmente las siguientes actividades:

- artesanos.
- comerciante minoristas
- vivanderos

dentro de este régimen de tributación existen 5 categorías de acuerdo al capital que debe estar comprendido entre Bs. 12.001 hasta un máximo de Bs. 37.000. De exceder este monto de capital el contribuyente debe inscribirse al Régimen Tributario General.

Los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado deben pagar sus impuestos cada dos meses, hasta el 10 del mes siguiente al bimestre vencido. Si el contribuyente se inscribe en un determinado mes, el pago de sus obligaciones es a partir del siguiente mes. Si se inscribe en febrero su primer pago deberá ser por marzo y abril, es decir, hasta el 10 de mayo en cualquier entidad financiera autorizada. Si la fecha de vencimiento fuera un día inhábil, el vencimiento se trasladará al primer día hábil.

Entre las obligaciones que se tiene dentro del RTS, es de pagar puntualmente sus cuotas y exhibir, cuando así lo requiera un inspector del SIN, su Certificado de Inscripción al NIT y su última boleta de pago. También tiene que exigir facturas por todas las compras que haga para su negocio o de sus gastos personales.

Las principales prohibiciones que tienen los contribuyentes inscritas en el Régimen Tributario Simplificado, son: que no deben emitir facturas, vender artículos electrónicos o electrodomésticos y las ventas deben ser al detalle y no superar montos que fija la Administración Tributaria.

## **4.2 REGIMEN NORMATIVO**

El Régimen Tributario Simplificado, fue creado por Decreto Supremo N° 21521 de 13 de febrero de 1987, como un Régimen Especial transitorio que agrupa a todos los comerciantes minoristas, artesanos y vivanderas de todo el territorio del país.

#### **4.2.1 CARACTERÍSTICAS**

El Régimen Tributario Simplificado, en la legislación vigente del país a más de ser una disposición transitoria se aplica a personas con características particulares, denominadas “pequeños comerciantes”, para determinar el pago que éstas deben hacer, por concepto de impuestos al Estado.

Las personas que se encuentran bajo este régimen son comerciantes minoristas o al detalle, artesanos productores y vivanderas; es decir, personas que venden de forma individual o en pequeñas cantidades, bienes y servicios que están gravados; es decir, que deben pagar impuestos sobre las ventas, y los artesanos deben cancelar sobre el servicio que estos prestan o sobre alguna obra concluida, y la vivanderas sobre las comidas que estas expenden en puestos de venta o mercados.

Este régimen especial, agrupa de manera justa o no, a todo aquel que considere que su actividad genera márgenes mínimos. Dicha discrecionalidad hace que el sistema sea muy fácilmente perforado por evasores, toda vez que el control tributario se redujo a los contribuyentes del Régimen General y los considerados Grandes Contribuyentes.

Otro aspecto para la creación del Régimen Tributario Simplificado, está referida a la forma de tributación de los denominados comerciantes minoristas, bajo el supuesto de que esta categoría de contribuyentes se encuentran en la imposibilidad material de cumplir con algunas formalidades para hacer efectivo el pago de las obligaciones tributarias, ya sean por su condición social, bajo nivel de instrucción y carencia de medios materiales.

La forma de pago de los impuestos, se resume en una cuota fija cada dos meses (seis veces al año). La cuota fija que paga un contribuyente de este régimen varía en función del capital que posee.

## **4.2.2 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LOS SUJETOS PASIVOS.**

El tratadista argentino Juan Carlos Luqui, define a la obligación tributaria como: *"El vínculo legal que constriñe la voluntad particular, mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto, el Estado, costea los gastos de las funciones y servicios públicos"*.<sup>59</sup>

La definición anterior describe que una vez producido el hecho generador o imponible nace la obligación tributaria de este modo, se genera un vínculo legal entre el Estado y el contribuyente llamado obligación tributaria.

Si bien el sujeto activo es el Estado, al frente encontramos una pluralidad de sujetos pasivos. Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria, otros de cumplir deberes formales y otros sencillamente son sujetos de deberes de contenido no pecuniarios de información respecto de terceros.

### **4.2.3 CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.**

Los artesanos sean estos de servicio o productores.

Los comerciantes minoristas los cuales no excedan un capital de Bs. 37.000, de lo contrario estarían obligados en inscribirse en el régimen tributario general.

Las vivanderas (que expenden comidas en puestos y mercados), No obstante los contribuyentes de este régimen, deben cumplir con la obligación de

---

<sup>59</sup> LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, Luqui Juan C.

inscribirse a la Administración Tributaria y obtener el Número de Identificación Tributaria (NIT) que fue implementado para todos los contribuyentes.

Las obligaciones a las que están sometidos los contribuyentes de este régimen son:

- Inscribirse ante el Servicio de Impuestos Nacionales como responsables del Régimen Tributario Simplificado por medio del registro NIT de contribuyentes.
- Llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias.
- Exhibición del NIT en lugar visible del negocio, taller o puesto de comidas o mercados que se dedican a este rubro.
- Cumplir con los sistemas técnicos de control que determine el Gobierno Nacional.

#### **4.2.4 NORMA DE CREACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.**

El Decreto Supremo N° 21521<sup>60</sup> de 13 de febrero de 1987, establece un Régimen Tributario Simplificado, de carácter transitorio vigente para los comerciantes minoristas, artesanos y vivanderos; quienes deben pagar un tributo unificado de los Impuestos al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA). Con las siguientes categorías:

---

<sup>60</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Decreto Supremo N° 21521

Categoría	Capital	En bolivianos
1	De 1.001 a 2.600	C/pago bimensual de bs. 13.-
2	De 2.601 a 4.800	C/pago bimensual de bs. 30.-
3	De 4.801 a 7.000	C/pago bimensual de bs. 150.-
4	De 7.001 a 10.800	C/ pago bimensual de bs. 300.-

**Fuente:** D. D. Nº 21521 de 13 de Febrero de 1987

La citada disposición legal ha sido complementada por el Decreto Supremo Nº 24484 de fecha 29 de enero del año 1997, con la incorporación de otras dos categorías adicionales, no obstante este sistema por su deficiencia, no ha satisfecho en su implementación las expectativas de los contribuyentes ni de los órganos recaudadores.

Existe un considerable porcentaje de sujetos pasivos del Régimen Tributario Simplificado que deberían excluirse del universo de contribuyentes, porque perciben ingresos que no alcanzan a satisfacer ni siquiera el mínimo imponible de uno de los impuestos que este sistema sustituye, como es el caso del Impuesto Complementario al Valor Agregado.

#### **4.2.5 REFORMAS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.**

La Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986 ha sido modificada mediante la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, situación que plantea la necesidad de actualizar el Decreto Supremo No. 21521 de 13 de febrero de 1987 que reglamenta el Régimen Tributario Simplificado, modificado por el Decreto Supremo No. 22555 de 25 de julio de 1990, que consolida la liquidación y el pago de los Impuestos al Valor Agregado, el Impuesto a las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones

Los sujetos pasivos en este régimen están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes en la forma y plazos que establezca la Administración Tributaria, considerando el monto del capital con que cuenta y se encuentra consignada en la tabla del Artículo 17 de este decreto.

Las declaraciones juradas referentes al capital declarado por los contribuyentes de este régimen impositivo, estaban sujetos a verificación por funcionario encargados de la Administración Tributaria, no obstante la autoridad administrativa estaba facultada para imponer las sanciones que corresponda en caso de declaraciones alejadas de la realidad.

Por otra parte la Administración Tributaria queda facultada para proceder, de oficio o a petición de parte, al cambio de Régimen o Categoría, hacia niveles más altos, de los contribuyentes a los que se verifique su incorrecta inscripción, pudiendo imponérseles el pago de la diferencia entre lo efectivamente pagado en la categoría o régimen equivocado y lo que debería pagar en la categoría o régimen correcto, además de aplicárseles la sanción correspondiente prevista en el Código Tributario.

#### 4.2.6 PRIMERA REFORMA

La primera reforma del Régimen Tributaria Simplificado se realizó mediante Decreto Supremo No. 24484 de 29 de enero de 1997, don establece la misma modalidad para el pago de impuestos del Régimen Tributario Simplificado, en cuya liquidación el pago era unificado de los Impuestos al Valor Agregado, a las Transacciones y sobre las Utilidades de las Empresas, por las actividades de carácter habitual que realizan los artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos.

Categoría	Capital	En bolivianos
1	De 2.001 a 3.600	C/pago bimensual de bs. 11.-
2	De 3.001 a 6.640	C/pago bimensual de bs. 45.-
3	De 9.680 a 9.680	C/pago bimensual de bs. 99.-
4	De 9.681 a 12.720	C/pago bimensual debs. 148.-
5	De 12.721 a 15.760	C/pago bimensual de bs. 351.-
6	De 15.721 a 18.800	C/pago bimensual de bs. 438.-

**Fuente:** D. S. N° 24484 de 29 de enero de 1997

La Ley No. 2494 de 21 de diciembre de 2002 y Decreto Supremo No. 27028 de 8 de mayo de 2003 se dispone el uso de la Unidad de Fomento de la vivienda – UFV en sustitución de la variación del Dólar Estadounidense para la actualización de valores a partir de 26 de diciembre de 2002. Se adoptó esta medida tomando en cuenta que la moneda de UFV cuenta con una relativa



estabilidad en el mercado cambiario frente a la moneda extranjera toda vez que estas se encuentran en constantes variaciones y fluctuaciones.

#### 4.2.7 SEGUNDA REFORMA

Pese a las constantes reformas este régimen de tributación no cumplió con los objetivos que le fueron asignados, habiéndose desvirtuado por los altos índices de informalidad tributaria generados en contraposición con los costos de administración de este sistema.

Categoría	Capital	En bolivianos
1	De 12.000 a 15.000	C/pago bimensual de Bs. 47.-
2	De 15.001 a 18.700	C/pago bimensual de Bs. 90.-
2	De 18.701 a 23.500	C/pago bimensual de Bs. 147.-
4	De 23.501 a 29.500	C/pago bimensual de Bs. 158.-
5	De 29.501 a 37.000	C/pago bimensual de Bs. 200.-

**Fuente:** D. S. N. 27494 de 14 de mayo de 2004

Este régimen entró en contradicción con los principios de equidad y justicia tributaria al haberse acogido a él un gran número de contribuyentes con niveles de actividad económica de importancia que sobrepasa los límites fijados en disposiciones legales; por otra parte, existe un porcentaje significativo de sujetos pasivos del Régimen Simplificado que perciben recursos que alcanzan a

niveles mínimos de subsistencia y que a los mismos debieran, excluirse de este universo de contribuyentes.

Por lo expresado anteriormente se puede colegir que pese a los grandes esfuerzos de creación, categorización y re categorización de estos regímenes especiales, no fueron la solución para combatir la evasión y la defraudación fiscal en Bolivia

#### **4.3. DIAGNÓSTICO SOBRE LA VULNERACIÓN DE DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.**

Los recursos tributarios son una fuente genuina de ingresos para el Estado boliviano, necesarios para el desarrollo de las diferentes actividades que realiza el Estado, En este sentido entendemos que la evasión, así como la elución constituyen un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público que obtiene de diferentes organismos internacionales y de países amigos.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal", por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a este fenómeno.

El Dr. Juan Careaga en su libro Impuesto a la Renta de las Personas señala que "Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales".<sup>61</sup>

Por su parte el Dr. Jesús Duran en su libro Derecho Tributario indica que "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluj de fondos al Estado en su carácter de administrador".<sup>62</sup>

De lo que difiere que en la evasión se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

El efecto que produce la evasión es la reducción de ingresos, ante lo cual el gobierno puede crear otras categorías tributarias y simplemente elevar la carga tributaria, como medida de ajuste al déficit fiscal, por cuanto la potestad tributaria del Estado se manifiesta únicamente por la facultad conferida por la Constitución Política del Estado.

Según información de autoridades del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), los contribuyentes registrados en el Régimen Simplificado llegan a un total aproximado de 30.000, siendo que existen en el país alrededor de un millón de

---

<sup>61</sup> IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS, Careaga Juan.

<sup>62</sup> DERECHO TRIBUTARIO, Durán Jesús.

comerciantes minoristas, artesanos y vivanderos, que pasan como “elefantes negros” disfrazados de hormigas que evaden al fisco, es decir que solo el 3% de este sector cumple con sus obligaciones tributarias.<sup>63</sup>

El Régimen Tributario Simplificado aporta sólo con el 0,1% a las arcas del Tesoro General de la Nación frente al 88% del Régimen Tributario General (RTG), los sujetos pasivos de esta categoría denominados Grandes Contribuyentes, desde ya tienen un tratamiento especial.

Pese a que los contribuyentes en el Régimen Simplificado son un sector muy numeroso, las recaudaciones son mínimas porque como van las cosas, los pocos bolivianos que tienen la sana costumbre de pagar impuestos no podrán seguir aumentando su aporte porque esto significaría estrangular al sector legalmente constituido que es el Régimen Tributario General, este sector, recauda más con un número menor de contribuyentes, esto se debe a que no existe conciencia tributaria por parte del Régimen Especial Simplificado, que les resulta fácil evadir impuestos al Estado.

#### **4.3.1 FACTORES QUE CAUSAN LA EVASIÓN FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Una de las causas principales de la evasión tributaria es la **ausencia de una verdadera conciencia tributaria** individual y colectiva, motivada por la imagen distorsionada que se tiene del Estado, sobre el funcionamiento, las actividades desarrolladas para satisfacer necesidades de la colectividad que se traducen en programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.

Producto de esto, la conciencia tributaria de los contribuyentes se va debilitando día a día, y varios obligados ven la forma de evadir impuestos, pagar menos de

---

<sup>63</sup> CONTRIBUYENTES REGISTRADOS RÉGIMEN SIMPLIFICADO, Servicio de Impuestos Nacionales.

lo que les corresponde, o simplemente no pagar evadiendo la responsabilidad tributaria. Un claro ejemplo de este fenómeno se puede apreciar en la comercialización sin factura de artículos electrónicos en los diferentes mercados informales de Bolivia, ello a vista y paciencia de la Administración Tributaria, que por falta de mecanismos de control eficientes, una deficiente categorización tributaria, referente al régimen tributario simplificado que no tiene esa capacidad para ejercer el control tributario.

Otro aspecto de relevancia se da en la economía de nuestro país, los comerciantes informales por ejemplo afectan enormemente al crecimiento y desarrollo, ya que uno de los ingresos principales que tiene el Tesoro General de la Nación es la percepción de tributos, dichos comerciantes no contribuyen o mejor dicho, evaden para no contribuir lo que verdaderamente les corresponde, es decir, los movimientos que se dan en estos sectores informales no aportan absolutamente nada, por concepto del impuesto al valor agregado.

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que ese Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada implica que todos debemos contribuir, y otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, empleo, justicia etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conglomerado social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, se basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad.

Otro aspecto importante no considerado por el Estado, es que esta ineficiencia en las recaudaciones puede arrastrar otras conductas para fines ilícitos, o lo que es lo mismo puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

#### **4.3.2 EL SUJETO PASIVO FRENTE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

Obviamente uno de los factores de la evasión tributaria atribuible al sujeto pasivo es la conciencia del sujeto, que se traduce en la falta de observancia de la Ley y los principios constitucionales que rigen en la tributación, entre ellos es necesario referir a la inobservancia del principio de igualdad, generalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva y otros; si bien estos principios se constituyen en limitación al Poder Tributario del Estado, también son de observancia obligatoria para cualquier ciudadano, toda vez que se trata de contribuir al Estado para el sostenimiento del mismo. Simplemente la falta de conciencia tributaria, se puede asimilar a los siguientes factores:

- Falta de educación;

- Falta de solidaridad,
- Falta de información sobre el destino del gasto público y,
- Falta de cumplimiento a la ley.

#### **4.3.3 FALTA DE EDUCACIÓN.**

Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es la causa de la falta de conciencia tributaria. La educación que se encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia, ya que la sociedad llega a redefender sus derechos y promover sus obligaciones cuando esta la conoce.

En este sentido, es justo y necesario educar y enseñar a los ciudadanos el rol que debe cumplir el Estado para la sociedad, y se debe poner énfasis que el ciudadano, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita de un adecuado nivel de educación y de cultura de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación y entender que el impuesto o los tributos son el precio de vivir en sociedad.

#### **4.3.4 FALTA DE SOLIDARIDAD.**

Las necesidades de la población son satisfechas por el Estado a través de los servicios públicos, para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos se ve impedido de cumplir con las demandas, con el consiguiente

descontento de la población, donde se puede desestabilizar el Estado de Estado imperante para la convivencia pacífica de los ciudadanos.

Es de conocimiento general que los ingresos tributarios son los recursos más importantes con que cuenta todo Estado, obviamente existen otros ingresos como los obtenidos por la venta de recursos naturales, venta de servicios y los ingresos obtenidos por crédito público. En cuanto a los recursos tributarios deben provenir de los sectores que tengan capacidad de contribuir y el Estado tiene amplias facultades para exigir este, de tal manera que no exista las irracionalidades en que incurren los sujetos pasivos en el momento de cumplir con sus obligaciones tributarias, este efecto es importante observar los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva.

#### **4.3.5 FALTA DE CLARIDAD DEL DESTINO DE LOS GASTOS PÚBLICOS.**

Este factor quizás es el que más influye y de manera directa sobre la falta de cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, a más de ello está la mala administración económica que hacen los gobernantes de turno.

Este tipo de consideraciones tiene una gran influencia, al momento de exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios. Estos se traducen, en la mala educación pública, donde gran parte de los ciudadanos se ven obligados a buscar servicio de educación privada, por otra parte en lo referente a la salud, se contrata un servicio de salud privada, viendo casos de atención inmediata en caso de emergencias y calidad de servicio. En cuanto a la seguridad, proliferan en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin duda que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.



#### **4.3.6 LA SEGURIDAD JURÍDICA.**

Otro factor importante en el sistema tributario de cualquier país, es analizar la estabilidad de sus normas y principalmente en el presente caso las normas tributarias, ya que el continuo cambio origina una desorientación y desánimo en los contribuyentes como en las mismas autoridades encargadas de la función fiscalizadora, quienes se ven obligadas a adecuarse a los continuos cambios socio económicos y las facilidades que se otorga en estos casos a los contribuyentes a través de beneficios tributarios como la condonación.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas; ésta adecuación, se produce porque, la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las Inconductas detectadas El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad

La Administración Tributaria, debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de

que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso. Asimismo, el tratar de minimizar la evasión impositiva es una forma de no alterar la justicia distributiva. Esto es cuando hay contribuyentes con iguales obligaciones tributarias; habrá quienes aprovechándose del carácter no general del monitoreo fiscal decidan no pagar y seguir usufructuando de los bienes públicos.

Cada país tiene la obligación de imponer un sistema tributario que considere más conveniente a sus intereses, sin embargo algunas medidas implementadas por el gobierno no han dado los resultados deseados mas al contrario estos se han constituido en un grave problema y de difícil solución.

La falta de seguridad jurídica, se traduce también en el fenómeno de la corrupción, que representa una perniciosa interferencia en el accionar del Estado, puesto que lo desvía de sus objetivos constituyéndose en la principal fuente de injusticia. El tema de la corrupción en determinados sectores de contribuyentes resulta especialmente complejo dado que su actividad supone limitar permanentemente los intereses individuales en favor del interés fiscal, es decir, en favor del interés social. Cualquiera sea la magnitud de corrupción, ella atenta contra los más elementales principios éticos que deben regirla y también contra su eficacia. El ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Este fenómeno que es considerado una lacra social, muy a menudo se ha visto practicado por los sujetos activos del sistema tributario. Con mucha frecuencia los posibles evasores, en oportunidades han sido capaces de sobornar a funcionarios públicos y que estos a su vez han tomado actitudes pasivas frente

a la posibilidad de salir beneficiado con una dádiva económica, dejando de lado los intereses del Estado.

De lo anteriormente expuesto, se colige que la evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente difícil de eliminar, por cuanto encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados, lo que sí se puede hacer es reducir a niveles que no afecten la economía del Estado, pero para ello se requiere una voluntad política y de un cambio en el comportamiento del contribuyente frente al Estado.

Afirmar que la evasión se puede erradicar definitivamente es una utopía, mientras los contribuyentes tengan la opción entre el cumplimiento legal y la evasión de la obligación a contribuir y no estén convencidos que en oportunidades es indispensable anteponerse a intereses personales, no se eliminara definitivamente. La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a una imposición, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y la aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto.

Con estos antecedentes, la idea de crear un Régimen Simplificado fue demagógica pues buscaba atraer la simpatía de los que habrían de beneficiarse con esa forma de evasión autorizada. Pero ha crecido mucho más rápidamente de lo que los más optimistas políticos que la crearon habían podido imaginar.

Frente a los efectos negativos de este fenómeno, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, evitar que éstos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasivos de la lucha contra la informalidad, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

El fortalecimiento del control y la prevención de la comercialización fraudulenta, son una tarea y un compromiso del Gobierno. En cumplimiento de dicho compromiso, debe existir un plan de prevención contra defraudación fiscal, en relación a la detección, regularización y persecución de los incumplimientos tributarios más graves, y estableciendo un conjunto de medidas coordinadas sobre la base de la experiencia práctica que persiguen mejorar la respuesta frente al fenómeno del mercado.

La situación económica actual en nuestro país no sirve de estímulo para aquellas personas que desean emprender una empresa, más al contrario, la pérdida del poder adquisitivo de nuestra moneda, sumada a la devaluación de la moneda extranjera genera en los futuros comerciantes y en los ya establecidos la posibilidad de evadir el pago de tributos para así obtener muchos más beneficios personales burlando de esta manera las disposiciones establecidas por el Estado como es: el de declarar montos reales, emitir notas fiscales, llevar libros de ingresos, egresos y de contabilidad, etc.

#### **4.3.7 REALIDADES QUE ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO DEBE CONSIDERAR.**

Continuar con las recaudaciones tributarias a los que siempre cumplen sus obligaciones, no es una alternativa acertada, lo importante es cobrar los impuesto a los que no pagan y evaden su responsabilidad tributaria, que están ocultos tras de los Regímenes Especiales. Además, podría haber una mayor recaudación con la eliminación de las subvenciones que otorga el Estado.

Por su parte, el Gobierno debe considerar la evasión fiscal al momento de analizar modificaciones a la legislación tributaria, como por ejemplo establecer normas las cuales permitan incentivar a los compradores de bienes o servicios a exigir la respectiva factura, y a los contribuyentes, otras facilidades que los induzcan a no cometer actos desleales en perjuicio de nuestra nación. La

discusión tributaria en Bolivia ha puesto de manifiesto que el cumplimiento tributario es un tema fundamental en el análisis de cualquier reforma fiscal, para el desarrollo y progreso económico de cada país.

Los expertos más destacados sugieren que de existir reformas, estas eliminen los impuestos poco productivos, se dé mayor fuerza a los que sí dan resultados, como el IVA, y se creen algunos precisamente destinados a hacer que quienes tienen más aporten más. Se sugiere que a partir de un buen diagnóstico de la situación fiscal y de la realidad actual se plantee la realización de una nueva reforma tributaria integral, suprimiendo los impuestos vigentes que tienen bajo rendimiento, por ejemplo el Régimen Especial Simplificado, Integrado y El Unificado, Salidas al Exterior, Transmisión Gratuita de Bienes.

Con relación a los sujetos pasivos, el Régimen Tributario Simplificado no se adecua a la realidad económica de sus actividades, y estos podrían optar en el momento de su inscripción, por registrarse en el Régimen General como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, al Régimen Complementario al IVA, en calidad de agentes de retención, consecuentemente lo que se plantea es la modificación de la Ley N° 843 de 20 de mayo de 1986, modificada mediante la Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994 y sus decretos reglamentarios que regula la implementación del Régimen Simplificado en sus diferentes categorías.

Por toda la información obtenida, las consideraciones a una posible modificación del ordenamiento Jurídico tributario se hacen necesaria por las siguientes discreciones:

Se debe generar una conciencia tributaria en la población económicamente activa, esto evitaría la defraudación y evasión fiscal.

Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, a través de bonos e incentivos.

Ser justos en la aplicación de la ley y en la fiscalización.

Asegurar en todas sus actuaciones la transparencia, es decir una actuación ética reconocida por la opinión pública que otorgue legitimidad al proceso de modernización.

Buscar en lo posible la universalización del Régimen General.

Estos criterios deben ser los objetivos estratégicos para una administración tributaria más eficiente.

#### **4.4 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES VULNERADOS POR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO**

El Régimen Tributario Simplificado como parte del Sistema Tributario Boliviano implantado por la ley N° 843, en el año de 1986, incorpora a los comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos como contribuyentes, sin embargo en la actualidad este régimen de tributación (RTS) existen varios contribuyentes con grandes capitales que superan el límite financiero para ser parte de este régimen, quienes de acuerdo a la normativa vigente no pertenecen a este régimen de tributación impositiva, y llegan a evadir impuestos, los que conllevan a un menoscabo en la economía del Estado.

Con relación a los regímenes de tributación mínima o pequeños contribuyentes la doctora Eleonora Lozano Rodríguez cita al autor norteamericano Thoronyi refiriéndose a que:

*“los países en vía de desarrollo son más proclives al uso de métodos presuntivos para gravar la renta de pequeños negocios que pese a que la*

*existencia de estos esquemas especiales simplifican la administración tributaria de estas rentas, existe un riesgo de “sobre simplificación” que puede llevar a que los contribuyentes abusen de la normativa buscando exclusivamente su beneficio fiscal (el atrás denominado “enanismo fiscal”), unido a que su diseño tiende a ser arbitrario y a no corresponder exactamente al ingreso actual de los contribuyentes. Que puede violar la equidad tributaria. Un caso diferente es, para Thuronyi, el norteamericano, “donde existe un impuesto mínimo alternativo, que implica tarifas más bajas de tributación pero reglas de contabilización más estrictas, sobre todo en lo que tiene que ver con las limitaciones en deducciones en comparación con la tributación regular”<sup>64</sup>.*

Las limitaciones que se encuentran dentro del régimen tributario simplificado está en la falta de control, y mejor categorización precisa o que responda a la realidad economía por parte de las instituciones encargadas de su revisión y su control hacia los que se encuentran dentro de este régimen de tributación en consecuencia dentro de este existen vulneraciones a los principios constitucionales tributarios de generalidad y proporcionalidad deben estar inscritos en este régimen

*“Thuronyi también ha estudiado la simplificación de esquemas de tributación indirecta concluyendo que existen jurisdicciones que establecen que los pequeños contribuyentes no deben registrarse y están, por lo tanto, exentos del IVA, situación que es desventajosa para ellos cuando venden a negocios que sí tributan, por cuanto no pueden imputar crédito por concepto del IVA incluido en el precio”<sup>65</sup>*

---

<sup>64</sup> Revista de Derecho Privado No 51 - ISSN 1909-7794

<sup>65</sup> REVISTA DE DERECHO PRIVADO No 51 - ISSN 1909-7794

Existe un desequilibrio en cuanto se refiera a la igualdad tributaria debido a la carencia de clasificación de varios sectores de tributación simplificada limitándolos solo a vivanderos, comerciantes minoristas y artesanos, y estableciendo un monto económico para pertenecer en este régimen.

El derecho tributario constitucional describe a los principios constitucionales tributarios los que marcan el límite de la potestad tributaria del Estado, y este como ente acreedor tributario y sujeto activo de la relación tributaria frente a las personas jurídicas y particulares como los sujetos pasivos, partiendo desde esa perspectiva el Régimen Tributario Simplificado parte del sistema impositivo vulnera los principios constitucionales tributarios de la proporcionalidad, la igualdad y principalmente la capacidad contributiva.

Los pequeños contribuyentes han sido una constante preocupación de la administración tributaria junto a las discusiones que se han dado en el contexto por tributaristas, sin embargo, la actual normativa adolece de una estructura lógica y estable porque cuenta con varias falencias que van acompañados de desigualdades económicas y contributivas, en consecuencia varios sectores valiéndose de las carencias de este régimen de tributación especial, buscan de numerosas maneras de eludir y evadir su responsabilidad tributaria frente al Estado, por un lado grupos mimetizados en este régimen y otros simplemente ignorando su responsabilidad tributaria, vulnerando los principios de la proporcionalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva.

En materia tributaria las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de la propiedad privada, el de ejercer comercios o industrias lícitas, un clásico ejemplo es el comercio informal, el de



transitar libremente por el territorio del país, etc., esta también aquella que va relacionado a los pequeños contribuyentes la misma que garantiza que el cobro de los impuestos que van dirigido hacia ellos sea equitativo, de manera correcta, pero esto no garantiza que algunos ciudadanos se valgan de estos para ingresar e incurrir en los ilícitos tributarios.

#### **4.4.1 EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY O PRINCIPIO DE LEGALIDAD.-**

El principio de legalidad o reserva de ley, se ha subrayado como un aspecto importante siendo un principio fundamental del derecho tributario constitucional. *“La doctrina ha destacado ese aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo no hay tributo sin Ley que lo establezca, inspirado en el tan conocido del derecho penal nullun crimen, nullun paena, sine lege”<sup>66</sup>.*

El principio de legalidad está relacionado con el poder tributario originario, siendo este el único ente público que tiene la facultad propia para crear, modificar o extinguir tributos, salvo los casos donde los gobiernos departamentales y municipales crean patentes y tasas, pero solo de carácter regional y local mas no de carácter general, aun asi estos se rigen bajo el mismo principio constitucional de legalidad, que se constituye en una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea creado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los principios establecidos por la Constitución.

El principio de *legalidad* (o *de reserva, en materia tributaria*) no significa que la ley se limite a proporcionar *directivas generales* de tributación, sino que ella

---

<sup>66</sup> MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO Saccone Mario Augusto

*debe* contener, *por lo menos*, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del *quantum*).

Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible, para aplicar el impuesto en un monto determinado,

Son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la ley, así el principio de legalidad se encuentra regulado en el Art. 6º del Código Tributario (Ley Nº 2492), que limita la actuación de la Administración Tributaria, con referencia a las actuaciones del órgano legislativo en materia tributaria.<sup>67</sup> :

Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía.

Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan.

Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias.

Todas estas razones tienen como denominador común evitar el caos y premunir de la formalidad adecuada a la norma tributaria que así lo merezca por su sustancialidad.

Sin embargo, este principio ha ido evolucionando con el tiempo, de tal manera que, por las necesidades propias de la técnica en el ámbito tributario, muchas veces es necesaria la delegación de competencias del legislativo al poder

---

<sup>67</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario Boliviano Ley Nº 2492.

ejecutivo, situación que se ha generalizado en distintos países. Sin embargo, esta práctica era frecuente en los periodos dictatoriales del pasado donde por causas políticas se cerraba el congreso y obviamente tenía que normarse a través de normas del ejecutivo.

No obstante y como todos los demás principios, el de legalidad no garantiza por sí sólo el cumplimiento debido de forma aislada, ya que el legislador podría el día de mañana (ejemplo hipotético), acordar en el congreso el incremento del Impuesto al Valor Agregado del 13% al 25%; si bien se estaría utilizando el instrumento debido, la Ley, pero probablemente este incremento en la alícuota sea considerado como confiscatorio. De la misma forma, el congreso podría acordar que todos los contribuyentes del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (sin excepción alguna) a partir del ejercicio de una determinada gestión, tributarán este impuesto con una alícuota única del 50 %. Vemos como se aplica el principio de legalidad, pero este no es suficiente, ya que no se estaría contemplando la capacidad contributiva de los contribuyentes

Para un análisis riguroso el Régimen Tributario Simplificado, ha sido creado mediante Decreto Supremo N° 21521 en fecha 13 de febrero del año 1987 y ha sido modificado posteriormente por los Decretos Supremos N° 21612 en fecha 28 de mayo del 1987, DS N° 22555, en fecha 25 de julio de 1990, DS N° 2884 en fecha 29 de enero de 1997, y el DS N° 27924, 20 de diciembre de 2004 respectivamente, con la finalidad de resolver y ecualizar a las necesidades que se presentaban debido a la basta cantidad de contribuyentes quienes se encontraban en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, por las carencias económicas con los que hoy en día aun cuentan.

El principio de reserva de ley o el de legalidad establecida en el Art. 323 inc. II y III de la Constitución Política del Estado plurinacional de Bolivia los que señalan:

*“II. Solo podrán establecerse tributos por ley aprobada por la Asamblea Legislativa Plurinacional.*

*III. La Asamblea Legislativa Plurinacional autorizará a las entidades territoriales autónomas y descentralizadas la aprobación y recaudación de tasas y patentes para la gestión de servicios públicos”<sup>68</sup>*

El principio de legalidad que es una característica fundamental del derecho tributario el cual señala que no podrá existir tributo alguno sin que previa ley que así lo determine y esta disposición legal que condiciona a la obligatoriedad del impuesto al hecho de que en su creación se observe y respete los mandatos de la Constitución Política del Estado, lo que implica que el órgano legislativo pueda crear, modificar o extinguir tributos, y que estos deban ser creados en contención a los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad.

Sin embargo el régimen tributario simplificado es creado por un decreto supremo, modificado por un decreto supremo en actual vigencia.

El Código Tributario que en su art. 6, pará I, Inc 1) contrasta lo antes mencionado por la CPE:

*I. Sólo la Ley puede:*

*1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo o mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.<sup>69</sup>*

De igual manera el código tributario respalda la norma constitucional la que tiene como finalidad el de impedir que los órganos de administración y de cobranza de tributos de los distintos niveles del Estado puedan, sobre todo, crear tributos sin existir una ley que autorice la misma, esto alcanza tanto a los Órganos del Poder Ejecutivo como a cualquier otro ente en igual o menor jerarquía que conforme a la Constitución Política del Estado, lo que ocurre con

---

<sup>68</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado

<sup>69</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado.

el Régimen Tributario Simplificado es que ha sido incorporado mediante decreto supremo y se encuentra vigente por más de veinte años a la fecha siendo este un decreto de carácter transitorio, la norma jurídica de manera taxativa hace referencia a que cualquier órgano ejecutivo evite la creación, modificación, o extinción de cualquier tributo mas no así de un régimen de tributación simplificada perteneciente al sistema impositivo regulado por la ley N° 843, y este régimen cuenta con vigencia hasta la fecha la misma que no se ha declarado inconstitucional por ser una medida de carácter transitorio, por lo que no es posible establecer que el régimen tributario simplificado vulnere el principio de legalidad o reserva de ley

Lo referente al principio tributario de legalidad, este no es vulnerado por el Régimen Tributario Simplificado ya que el mismo es considerado un régimen de tributación simplificada para pequeños contribuyentes que pertenecen al conglomerado del impuesto al valor agregado IVA, el cual fue incorporado por la ley N° 843 que regula el valor agregado, la depredación de recursos no renovables y las utilidades. Por tal razón, se vislumbraba en el largo plazo, una economía, determinarían el grueso de los ingresos tributarios, en cuanto a la utilidad de las personas esta fue gravada de manera indirecta con los impuestos a los bienes, donde el concepto de renta presunta seguía siendo utilizado posteriormente el Decreto Supremo N°. 21521. promulgado en fecha 13 de febrero de 1.987, durante el gobierno de Víctor Paz Estenssoro, se incorpora por varios factores de la época sin mencionar las presiones políticas entre otros, para facilitar el cumplimiento tributario de un gran sector de contribuyentes que debido a sus condición social, poca instrucción y sobre todo la ausencia de medios materiales como ser los libros de contabilidad y la emisión de notas fiscales. Se organiza un Régimen tributario Simplificado con un método sencillo de pago de obligaciones fiscales, resumiendo en un mismo acto el pago de tributos como ser los impuestos al valor agregado (IVA), a las

Transacciones (IT), la Renta presunta de las Empresas (IRPE) y al Régimen Complementario al impuesto al Valor agregado (RC-IVA).

Esta disposición legal establece un “Régimen Tributario Simplificado” en los que se encuentran las personas naturales que ejercen habitualmente la actividad de: comerciantes minoristas, vivanderas y artesanos. Estableciendo que estos sujetos deben estar inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), hoy en día llamado NIT (numero de identificación tributaria) en la forma y plazos que establece la Dirección General de la Renta Interna quien queda encargada de dictar los Reglamentos pertinentes para lograr una eficaz recaudación, control y fiscalización del Régimen Tributario Simplificado

Si bien el Decreto Supremo N° 21521 crea el Régimen Especial Simplificado en el que se establece métodos sencillos para el pago de las obligaciones fiscales, este régimen aglutinaba a sectores con bajos recursos sin embargo, este decreto no cumplió con su finalidad para el cual fue creado, estas facilidades que les brindaba dicha norma fue distorsionadas a través del tiempo por sectores que contaban con grandes capitales provocando grandes evasiones y defraudaciones causando un perjuicio y consecuentemente un daño económico al Estado, sin embargo el mismo es incorporado por un decreto supremo y es parte de los impuestos del sistema impositivo (IVA), (IT), (IRPE) y (RC-IVA) incorporadas por la ley N° 843, por lo que no se puede establecer que este régimen vulnere el principio de legalidad o de reserva de ley.

#### **4.4.2 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.-**

Es uno de los principios básicos del derecho tributario constitucional, surgido en la Revolución Francesa, que impulso la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de los todos los hombres ante la Ley.

Hector E. Villegas cita a Giuliani Fonrouge quien alega *“que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente”*<sup>70</sup>

Este principio fue aplicado en el Derecho Tributario en razón a las cargas tributarias que el Estado imponía y deberían considerarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que traduce en el hecho de que todos los sujetos pasivo de la obligación tributaria deben recibir el mismo trato legal y administrativo, frente al mismo supuesto de hecho tributario.

Jarach menciona que este principio ha sido interpretado de manera distinta, según los regímenes constitucionales. *En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad de una u otra manera, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado.* El autor citado también aclarar que en otras legislaciones ocurre lo contrario. *El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este*<sup>71</sup>

La Sentencia Constitucional Plurinacional 0029/2013, de fecha 4 de enero de 2013 cita a Rodolfo R. Spisso, y señala que *“referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos surgidos de la Revolución Francesa, que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un*

---

<sup>70</sup> CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Héctor Belisario Villegas

<sup>71</sup> CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Villegas Héctor Belisario

*ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley.*

*La igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica y la imparcial aplicación del derecho a todos los hombres constituye los pilares del nuevo sistema, que nace como reacción a los privilegios y discriminaciones”.<sup>72</sup>*

*El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.*

*El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.<sup>73</sup>*

Es importante mencionar que la igualdad también se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

En materia tributaria debe entenderse el principio de igualdad como: *“Entre semejantes, es decir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva.*

---

<sup>72</sup> SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0029/2013, 4 DE ENERO DE 2013

<sup>73</sup> CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Viillegas Héctor Belisario



*La igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones.*

*Existe igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).<sup>74</sup>*

El principio constitucional en materia tributaria de igualdad entendida como concepción abstracta, está en la obligación frente a la ley, pero la igualdad económica es ambigua al momento de hacer una valoración para los pequeños contribuyentes, por ejemplo un comerciante minorista con poco capital inscrito en el Régimen Tributario Simplificado puede llegar a superar el monto establecido y tener ganancias y debe estar registrado en el Régimen Tributario General en algunos casos la autoridad tributaria a impuesto sanciones a personas que se les ha fiscalizado erróneamente debido a su actividad económica.

En los hechos se ve acciones sancionatorias para contribuyentes del régimen simplificado que sobrepasan los montos económicos pertenecientes a sus categorías sin embargo la mayoría de los hechos son revocados debido a que no es posible establecer de manera fidedigna los ingresos que perciben los contribuyentes por concepto de ventas y otros como es el caso de la de la jurisprudencia de la SENTENCIA EMITIDA POR LA SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA N° 507/2016. de fecha 7 de noviembre de 2016, emitida por La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia la que señala en su parte pertinente: *“En este contexto se evidencia que la Administración Tributaria dentro de la inspección efectuada al local comercial de la contribuyente, no determinó por ningún medio probatorio o indicio verificable*

---

<sup>74</sup> AIT-MEMORIAS V. JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO

*fehaciente, cuál fuera el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable que se adecúe al tipo de inscripción a un régimen tributario que no le corresponde, vale decir, no realizó la subsunción de la conducta de la contribuyente al tipo contravencional señalado, porque no demostró por ningún medio objetivo de prueba a la que estaba obligada por la carga procesal de probar, que aquélla no debiera estar inscrita en el RTS. Sobre la afirmación que hace en su recurso jerárquico de que se efectuó una verificación mediante la cual el SIN comprobó que se dedica a la comercialización de productos que sobrepasan el valor para estar en un régimen simplificado, no existe documento de respaldo, como un inventario de productos o registro de precios de dichos productos que corroboren lo afirmado por los funcionarios del SIN en la inspección efectuada y tampoco existe informe o trabajo técnico que compruebe que el capital de la contribuyente sea superior al previsto para pertenecer al RTS; en consecuencia, por la manera de actuar de la Administración Tributaria que consideró, sin contar con elementos objetivos que lo demuestren, que la contribuyente deba estar inscrita en el Régimen General del Padrón de Contribuyentes, afectó las garantías constitucionales de seguridad jurídica, debido proceso y legalidad que la amparan”.<sup>75</sup>*

El artículo 323 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia establece que la política fiscal se basa en el principio de igualdad tributaria donde todos estamos obligados a pagar impuestos. No obstante, algunos sectores que se escudan en el Régimen Tributario Simplificado hacen excepción a esta regla, no pagan todos los impuestos a los que están obligados. Hecho que provoca descontento en los contribuyentes que si cumplen y esta conducta induce a otros sectores pagar menos impuestos del que están obligados a tributar, incurriendo también en defraudación tributaria,

---

<sup>75</sup> TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 507/2016. 7 de noviembre de 2016

también poseen mayores ventajas en el comercio debido a que costean menos impuestos que los contribuyentes del Régimen Tributario General, quienes tienen todo el peso de sostener el funcionamiento del Estado por la recaudación impositiva. Finalmente debido a la desigualdad con la que cuenta el Régimen Tributario Simplificado el mismo da lugar al aumento de la defraudación tributaria de los contribuyentes sujetos al régimen general mediante la venta sin nota fiscal o factura a los sujetos del Régimen Tributario Simplificado, ya que éstos no necesitan facturas para compensar el crédito fiscal, por tal situación se puede deducir que el régimen tributarios simplificado vulnera el principio constitucional de la igualdad por la falta de una mejor estructuración de afiliados en este sector contando con solo 5 categorías según norma y también al estar exentos de amortizar el pago bimensual correspondiente mediante facturas o notas fiscales por lo que si se trata de comerciantes minoristas estos tienden adquirir productos del contrabando y otros que no son controlados.

#### **4.4.3 EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

El principio de generalidad simboliza y señala la obligación que tiene toda persona física o colectiva que se halla en condiciones económicas como señala la ley, el deber de contribuir, cualquiera sea el carácter del sujeto, sexo, nacionalidad, religión, etc., independientemente de las exenciones señaladas por ley.

*“Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, sexo, nacionalidad, edad o estructura. Igual que el de igualdad, surge del arto 16 de la Constitución Nacional, y ordena que tributen -sin exclusión arbitraria- todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva. Se principio se refiere más a un aspecto negativo*

*que positivo. No se trata de que todos deben pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.”<sup>76</sup>*

La generalidad establecida en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia como base del impuesto, impide la formación de categorías que sean arbitrarias en favor de personas, este principio de generalidad enmarca y señala que el pago de impuestos y la obligación tributaria es para todos sin exclusión alguna, sin embargo dentro de este análisis, que se hace al Régimen Tributario Simplificado pone en duda el cumplimiento obligatorio de todos los afiliados a este régimen, poniendo en duda que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sean conforme a sus ganancias y los réditos económicos que perciben por su actividad económica evitando pagar los montos que les corresponde conforme a la norma tributaria.

Por otro lado, debido a la existencia de sectores y grupos de comerciantes que no tienen esa peculiaridad de ser ilícitas, pero por sus características ambulatorias no son tomadas en cuenta ni se los engloba dentro del sistema impositivo, están por ejemplo los que realizan el comercio informal, los que son imitados por comerciantes minoristas, quienes prefieren optar otras maneras de evadir sus obligaciones debido a la mala cultura tributaria que existe en nuestra sociedad, de ese modo los que están escritos dentro de este régimen de tributación que no están excluidos por la norma hacen sus aportes tributarios pero no en relación a su capacidad económica, porque no existe un control que demuestre sus ganancias o ingresos económicos.

---

<sup>76</sup> MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO - Saccone Mario Augusto

Si analizamos los hechos anteriormente señalados, el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y los beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, siendo estas carentes de arbitrariedades.

El artículo 323 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia en su párrafo I establece que *“la política fiscal se basa en el principio de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”*<sup>77</sup>.

cada uno de los habitantes de nuestro Estado, estamos en la obligación a pagar impuestos conforme a nuestras posibilidades e ingresos económicos, sin embargo, dentro del Régimen Tributario Simplificado esta la excepción a dicha regla, ya que por el escaso control, la falta de políticas tributarias y de cultura tributaria no se pagan todos los impuestos correspondientes a este régimen de tributación, hecho que provoca descontento en los contribuyentes que cumplen sus obligaciones a los que se induce por parte de quienes no pagan sus impuestos generando una conducta guiada a pagar menos impuestos descartando y no declarando montos que deberían pagar, Incidiendo en defraudación tributaria y la evasión de impuestos

No existe un control adecuado que permita y esclarezca con exactitud los montos de dinero que obtienen por la actividad que realizan los afiliados al régimen tributario simplificado, ya que esta disposición está limitada solo a las categorías que señala la ley, por lo que existen contribuyentes que solo pagan lo necesario de acuerdo a la categoría en la que se encuentran filiados.

---

<sup>77</sup> GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado.

Si bien este principio nos dice que todos sin exclusión alguna, exceptuando a las exenciones, debemos tributar, la ley solo señala las categorías proporcionales mas no la obligación de indicar cuanto obtienen de ingresos económicos los del régimen tributario simplificado, lo que nace acá es simple es una conducta antieconómica de no tributar e siendo esta conducta imitado por otros. Existiendo la posibilidad de no declarar montos de dinero existiendo límites y poco control lo que conlleva a que una persona afiliada a él régimen tributario simplificado solo declare lo necesario para cubrir su categoría teniendo ganancias por demás de su límite y existiendo ya capacidad para pagar y tributar en un régimen general,

En cuanto a grupos que cuentan con grades capitales de dinero incluso superando a los del régimen simplificado el que marca un inicio de capital y un límite, no están tomados en cuenta por la norma vulnerando el principio de generalidad y ellos solo se limitan a pagar sus patentes municipales la cuales solo son de carácter local este principio de la generalidad es vulnerada partiendo de la obligación que tenemos todos en cuanto a nuestra capacidades contributivas y esta conducta tiende a ser imitado por otros afiliados quienes copian esta mala cultura tributaria.

Si de generalidad se trata existen contribuyentes que no están inscritos en el régimen tributario simplificado por lo que este principio de generalidad es vulnerado por varios posibles contribuyes como es el caso que señala la SENTENCIA EMITIDA POR LA SALA PLENA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA N° 632/2015. de fecha 10 de diciembre de 2015, que menciona que *“En cuanto a que se hubiere desconocido los arts. 65 de la Ley 2492 y 28 inc. b) de la Ley 1178 referida a la presunción de legitimidad y licitud del acto administrativo tributario, al respecto se debe precisar, que si bien los actos de la administración pública se presumen legales, legítimos y lícitos conforme disponen los arts. 65 de la Ley 2492 que señala: “(Presunción de Legitimidad)*

*Los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece” y el art. 4 inc. g) de la Ley 2341 que prevé: “Las actuaciones de la administración pública por estar sometidas plenamente a la Ley, se presumen legítimas salvo expresa declaración judicial en contrario” asimismo art. 28 inc b) de la Ley 1178 señala: “Se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario”. En el caso se estableció que el actuar de la administración en el operativo realizado a la actividad económica Ruth Quispe Chuquimia, se encuentra al margen de los presupuestos jurídicos que regulan el Régimen Tributario Simplificado, toda vez que el Acta de Infracción y la Resolución Sancionatoria no fundamentan la aplicación de la sanción al no establecer los elementos cuantitativos que demuestren que el sujeto pasivo tenía la obligación de inscribirse al Régimen Simplificado, puesto que la administración tributaria, conforme dispone el art. 76 de la Ley 2492, debió demostrar los hechos constitutivos del ilícito y la configuración de la contravención de Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, dispuesta por el art. 163 de la Ley 2492, tributaria carece motivación y sustento y fue correctamente anulado por la resolución de alzada confirmada por la resolución jerárquica.”<sup>78</sup>*

Por el caso anteriormente mencionado se evidencia una ausencia por parte de los contribuyentes que simplemente evaden sus responsabilidades y obligaciones como sujetos pasivos de la tributación y mas aun siendo parte del conjunto que engloba al impuesto al valor agregado IVA, vulnerándose el principio de generalidad al no estar inscritos en el régimen tributario simplificado.

---

<sup>78</sup> TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 632/2015. 10 de diciembre de 2015

#### **4.4.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste como dice el profesor Francisco Ruiz de Castilla “*en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias*”, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Existen 2 tipos de capacidad contributiva:

1. Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.
2. Relativa: Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva, por ejemplo.

Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incremento patrimonial de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto pasivo, el deudor tributario, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.



Este principio constitucional exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente a nuestro modo de ver la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, debemos entender que las deducciones (así sean presuntas) deben satisfacer las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

El Art. 108 inc. 7 de la Constitución Política del Estado plurinacional, establece que todos están obligados a contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad o realidad económica. Este principio es vulnerado por algunos contribuyentes que se amparan el Régimen Tributario Simplificado, porque dentro de éste régimen, existen grandes comerciantes que deben estar inscritos en el Régimen Tributario General, sin embargo por conveniencia, para pagar menos impuestos, y aprovechando la falta de fiscalización, el tipo de actividad que realizan no solo comerciantes minoristas sino artesanos, se inscriben en el Régimen tributario Simplificado. Estos hechos provocan la molestia de los contribuyentes del Régimen General, que al sentirse discriminados y optan por maneras y formas de evadir impuestos como es el de negociar las facturas con sus clientes para pagar menos impuestos.

La jurisprudencia hace referencia en el AUTO SUPREMO N° 327/2015 de fecha 13 de mayo de 2015 menciona... *el siguiente agravio: Violación de los Decretos Supremos (DS) N° 24484 y DS N° 27494 relacionado al Régimen Simplificado. El recurrente alega que, el Tribunal de apelación en el Auto de Vista recurrido, específicamente en el segundo ... establecía que los contribuyentes que posean un capital de Bs.1 a Bs.2.000 están excluidos del*

*Régimen Tributario Simplificado y aquellos cuyos capitales sean superiores a Bs.18.800.- o cuyas ventas anuales sean mayores a Bs ... art. 1. "Tiene por objeto establecer nuevos montos de capital, ingreso, precios unitarios y pagos bimensuales del Régimen Tributario Simplificado". art. 2 Se modifican los valores, de la siguiente manera: "El monto máximo de capital destinado a las ...*

Este principio constitucional es vulnerado por el régimen tributario simplificado al tener vacíos en relación a los contribuyentes que solo están categorizados en 5 grupos de los cuales algunos sobrepasan los ingresos para estar en el RTS y además que no están inscritos en el RTG por lo que ellos cuentan con una capacidad contributiva capaz de tributar en este régimen pero esta por el otro lado también a aquellos que no pueden estar inscritos en el RTS debido a que no cuentan con dicha capacidad contributiva esto debido a la generalidad en la que se maneja el termino de comerciante minorista.

La sentencia emitida por el tribunal supremo de justicia N° 507/2016 de fecha 7 de noviembre de 2016, nos señala que *"En este contexto se evidencia que la Administración Tributaria dentro de la inspección efectuada al local comercial de la contribuyente, no determinó por ningún medio probatorio o indicio verificable fehaciente, cuál fuera el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable que se adecúe al tipo de inscripción a un régimen tributario que no le corresponde, vale decir, no realizó la subsunción de la conducta de la contribuyente al tipo contravencional señalado, porque no demostró por ningún medio objetivo de prueba a la que estaba obligada por la carga procesal de probar, que aquélla no debiera estar inscrita en el RTS. Sobre la afirmación que hace en su recurso jerárquico de que se efectuó una verificación mediante la cual el SIN comprobó que se dedica a la comercialización de productos que sobrepasan el valor para estar en un régimen simplificado, no existe documento de respaldo, como un inventario de productos o registro de precios de dichos productos que corroboren lo afirmado por los funcionarios del SIN en la inspección efectuada y*

*tampoco existe informe o trabajo técnico que compruebe que el capital de la contribuyente sea superior al previsto para pertenecer al RTS; en consecuencia, por la manera de actuar de la Administración Tributaria que consideró, sin contar con elementos objetivos que lo demuestren, que la contribuyente deba estar inscrita en el Régimen General del Padrón de Contribuyentes, afectó las garantías constitucionales de seguridad jurídica, debido proceso y legalidad que la amparan”.<sup>79</sup>*

Los hechos demostraron que no se ha podido señalar fehacientemente que existen compras millonarias, si bien la administración tributaria ejerce controles e impone sanciones no siempre llega a establecer si ganan montos excesivos a su categoría tributaria del régimen simplificado, el principio de capacidad contributiva ligado y relacionado con el principio de proporcionalidad es vulnerado por estos hechos donde personas que cuentan con capacidad contributiva no está inscrita dentro del Régimen Tributario Simplificado como señala en el caso de la SENTENCIA emitida por el TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA N° 632/2015. de fecha 10 de diciembre de 2015, donde se da un caso en el que un posible contribuyente no estaba inscrita en ningún régimen de tributación, independientemente del fallo y declarado anulado hasta fs 5 se ve en esta sentencia que la autoridad tributaria hizo las verificaciones y una vez mas no ha podido constatar fehacientemente los hechos que señalan y la evasión que hizo la contribuyente lo cual hace referencia a que este principio es vulnerado por la falta de eficacia en los controles hechos por la autoridad tributaria *“Ahora bien la Gerencia Distrital demandante aduce que la Resolución impugnada, al confirmar la Resolución de Alzada vulneró el art. 163 de la Ley 2492, puesto que la Resolución Sancionatoria estuvo legalmente sustentada en la citada norma al respecto el citado art. establece: “(Omisión de Inscripción en*

---

<sup>79</sup> TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 507/2016, 7 de noviembre de 2016

los Registros Tributarios). I. El que omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjeran beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción y una multa de dos mil quinientas Unidades de Fomento de la Vivienda (2.500.- UFV's), sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a inscribir de oficio, recategorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de la prescripción. Si bien la citada normativa sanciona la falta de inscripción en los registros tributarios y la inscripción o permanencia en regímenes distintos al que correspondiere con multa de 2.500 UVF's; empero, en el caso de autos la administración tributaria no cumplió con su deber de mostrar objetivamente que la actividad realizada por Ruth Quispe Chuquimia cumplía con los requisitos para considerar su inscripción en alguna categoría, no obstante que la supuesta infractora hizo conocer que su actividad no le reportaba ingresos ni siquiera para inscribirse al Régimen Tributario Simplificado, al respecto el art. 8 del D.S. 24484, modificado por el art. 2 del D.S. 27924, establece como requisito, para excluir del Régimen Tributario Simplificado que los contribuyentes posean un capital de Bs1.- a 12.000; en el caso no se ha demostrado que Ruth Quispe Chuquimia posea el capital necesario para pertenecer al citado régimen, tampoco si sus ventas anuales superan a Bs.136.000, o si el valor del precio unitario de sus productos, polleras y mantas, sea superior a Bs.640, así como no se demostró que la falta de registro ocasionara pérdida de ingresos a la administración tributaria, que pudo ser demostrado en virtud de las amplias facultades que tiene el ente fiscalizador. De lo anotado se establece que la resolución impugnada no

*vulneró la citada normativa, al margen de que la parte actora no señaló como y de qué forma se vulneró la citada norma legal”.*<sup>80</sup>

#### **4.4.5 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella

*“Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada). La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad -un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera sea la cantidad gravada-o Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar a finales del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo.”*<sup>81</sup>

*“Proporcionalidad y progresividad es el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de aquellos. Se presenta, así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la existencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.”*<sup>82</sup>

La progresividad del sistema tributario debe estar dirigido a satisfacer las prioridades de la Constitución política del estado, destinados a lograr una

---

<sup>80</sup> TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 632/2015. 10 de diciembre de 2015

<sup>81</sup> MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO – SACONNE MARIO AUGUSTO

<sup>82</sup> DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO RODOLFO R. SPISSO,

igualdad económica, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a atenuar la progresividad, cuando técnicamente no sea posible.

Sin embargo el principio de progresividad es vulnerado por el Régimen Tributario Simplificado en el momento en que este enmarca solo a un sector de contribuyentes como los artesanos,, comerciantes minoristas y vivanderos clasificados como pequeños contribuyentes quienes cuentan con categorías de tributación que no está acorde a la realidad debido al incremento del sector informal, que por su característica de informalidad no está tomado en cuenta por la norma además de que muchos de estos grupos cuentan con capacidad contributiva limitados a solo tributar a su sector por medio de patentes municipales

Los comerciantes minoristas manejan diversos montos de capitales que les permite hacer uso de su actividad económica pero debido a que es difícil establecer parámetros y promedios de capitales de estos comerciantes no es posible establecer que el principio de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y proporcionalidad se cumpla a cabalidad si bien la norma jurídica establece que la ley es para todos, no todos cumplen con la misma ya que si ponemos un ejemplo un comerciante minorista puede generar grandes ingresos económicos pero muchos de estos no son controlados por las entidades públicas encargadas de su revisión, estas solo se limitan a controlar por categorías, debido a que los comerciantes minoristas al estar ligados al comercio informal como proveedores no hay un control eficaz debido a que ni los del RTS ni el comercio informal emiten facturas, por esta razón no hay manera de controlar estos gastos erogados a través de los descargos respectivos en los formularios.

Los artesanos por su lado cuentan con varios grupos y extensos que no están categorizados simplemente están limitados y denominados artesanos quienes son personas que realiza su trabajo a mano o con herramientas manuales, que tienen destreza y habilidad para realizar su trabajo y que al final están destinados a la venta de los mismo como artesanías, sean estas lienzos,

esculturas entre los más comunes entendidos por la sociedad. Pero en nuestro medio también están entre varios sectores los sastres, los bordadores, otro tipo de artesanos relacionados a los bordadores de trajes de danzas folklóricas, es en este grupo mencionado se vulnera el principio de legalidad, generalidad proporcionalidad y capacidad contributiva, del cual forma parte del Régimen Tributario Simplificado, debido a que ley solo menciona la categoría de artesanos, sin ninguna clasificación hecha por la norma tributaria. En nuestro país los artesanos son vastos y extensos muchos de ellos sin capital para poder estar inscrito en el Régimen Tributario Simplificado y otros que sobrepasan sus ganancias y debería estar inscritos en el Régimen Tributario General, un ejemplo claro está en aquellos que se dedican a la actividad del folklore, los que en temporales obtiene grandes ganancias a través del alquiler de trajes en grandes entradas folklóricas las cuales a las semanas siguientes están siendo alquiladas para otras festividades de la misma singularidad, y es en este parámetros que surge la interrogante donde se evidencia que los ingresos de este tipo de artesanos sobrepasan el monto límite para estar inscritos en otro régimen de tributación sin dejar de lado a los sastres quienes también en temporadas obtiene buenos ingresos en la confección de trajes ya sean estos par danzas como la morenada o para las graduaciones de colegio

Es en este análisis que debe entenderse como es que los principio de generalidad, igualdad capacidad contributiva y el de la proporcionalidad son vulnerado por el Régimen Tributario Simplificado al no tener un orden categorizado ni separado de los tipos de artesanos que existen en nuestro medio social ya que ellos como la ley menciona son personas que realizan objetos artesanales o artesanías.

**Los vivanderos son** como último grupo de este régimen de tributación son personas naturales que se dedican al expendio de comidas, bebidas y alimentos en kioscos y pequeños locales, con un capital no mayor a Bs 37.000., en muchos centros de expedíos de comidas la situación sobre la emisión de facturas esta mezclada entre negocios de expedíos de comidas de

quienes están en el régimen general y otros que se encuentran en el régimen tributario simplificado, algunos de estos sitios de expendio de comidas emiten su factura correspondiente y otros la evaden arguyendo que pertenecen a un sistema de tributación diferente que no emiten facturas, donde se vulnera los principios constitucionales de la proporcionalidad igualdad y capacidad contributiva.

#### **4.4.6 CONSECUENCIAS ECONÓMICAS QUE PROVOCAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS**

Debido a la carencia y una mala cultura tributaria una consecuencia que existe en la población en el sector del Régimen Tributario Simplificado y en otros llevan a impulsar el desvío de sus obligaciones tributarias de las actividades económicas formales hacia las actividades económicas informales, entonces no hay un incentivo para las recaudaciones tributarias sino un desvío al comercio informal en el país, y esto trae como consecuencia un menoscabo a las cobros por concepto de tributos

La vulneración de principios de carácter constitucional es un hecho que desincentivan el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes inscritos en el Régimen Tributario Simplificado, a pesar de contar con mayores ventajas en el comercio debido a que pagan menos impuestos que los del régimen general, quienes tienen todo el peso de la carga tributaria para que esta pueda sostener el impuesto al valor agregado, el impuesto a las transacciones entre otros y también el régimen complementarios al impuesto al valor agregado, los que conllevan a un menoscabo en las funciones del estado encargados de satisfacer las necesidades de la sociedad, habiendo explicado que este ente necesita de dichos ingresos que son los más importantes para la realización y construcción de carreteras por ejemplo escuelas u y hospitales sin mencionar el monto que va dirigido a las universidades.



Otra consecuencia importante dentro de este régimen de tributación, con relación a la vulneración de principios constitucionales tributarios es que el mismo da lugar al aumento de la defraudación tributaria de los contribuyentes sujetos al Régimen Tributario General mediante, así como la evasión de impuestos debido a la venta sin la emisión de factura a los sujetos del Régimen Tributario Simplificado, ya que éstos no necesitan factura para compensar el crédito fiscal y rompe el circuito de control débito crédito del impuesto al Valor Agregado IVA. Una conducta antijurídica que es tendenciosa a ser imitada por otros comerciantes y pequeños contribuyentes

Por último el análisis al Régimen Tributario Simplificado y la vulneración que se da a los principios constitucionales de la legalidad, generalidad, capacidad contributiva y proporcionalidad impulsa a la fomentación del contrabando, esto con relación a los comerciantes mayoristas que proveen de mercadería a los comerciantes minoristas quienes en consecuencia adquieren productos que no se factura y por esa razón no existe esa presión de los impuestos de importar con pólizas, facturas y notas fiscales, para el pago de Impuesto al Valor Agregado y otros descargos, que solo lo realizan los contribuyentes del régimen general, siendo un hechos por el cual la administración tributaria sanciona con dificultad a algunas contribuyentes que incurren en estos actos por el mismo hecho de que no pueden demostrar fehacientemente los ingresos de quienes están por encima de las categorías del régimen simplificado, debido a las notas fiscales inexistentes.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **CONCLUSIONES**

El análisis bibliográfico de la abundante doctrina en Derecho Tributaria, así como el análisis legal de la norma sustantiva y adjetiva en materia tributaria vigente en el país, los casos dados en la práctica jurídica, el trabajo de campo efectuada en las ciudad de La Paz y El Alto donde se obtuvo opiniones de contribuyentes, profesionales entendidos en la materia y funcionario de la Administración Tributaria se llega a las siguientes conclusiones:

#### **Primera.**

El RTS al ser creado en forma transitoria, se ha constituido en un régimen tributario permanente y perpetuado por diferentes razones, presión social, política en la toma de decisiones en materia tributaria, que han causado graves perjuicios en las recaudaciones tributarias, incidiendo en forma negativa en los recursos del Estado, carencia que repercute en la deficiente atención a los servicios públicos, como es la salud, educación, y otras obligaciones que tiene el Estado, toda vez que las recaudaciones del RTS, son irrisorias con respecto al RTG quienes en definitiva soportan toda la carga del IVA.

#### **Segunda.**

Otro factor que demuestra el detrimento de las recaudaciones tributarias en el RTS, es que estas carecen de un efectivo control por parte de la Administración Tributaria, este hecho da lugar a que comerciantes con capitales considerables y superiores a los señalados se inscriban en el RTS, por cuanto los contribuyente de este régimen no emiten facturas, y hace que incurran en ilícitos tributarios como es la evasión y la defraudación fiscal, teniendo como

causas principales: la ausencia de Conciencia Tributaria; un sistema Tributario Flexible o con vacíos; y la falta de Políticas tributarias adecuadas.

### **Tercera.**

Se debe reformular las políticas de gobierno en materia impositiva a través de la implementación de mecanismos más efectivos, para el correcto comportamiento de los sujetos pasivos de la obligación tributaria frente al cumplimiento de sus obligaciones, considerando los principios constitucionales de la tributación como la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad y la proporcionalidad entre otros. A este efecto el trabajo que debe realizar la Administración Tributaria lo debe hacer a través de mecanismos de persuasión, una amplia y adecuada divulgación y concientización tributaria de las normas legales vigentes.

### **Cuarta.**

La clarificación de las normas legales que regulan el Régimen Tributario Simplificado, si bien fue creado el año 1986, como transitorio mientras entraba en vigencia plena la Reforma tributaria. No es posible que este régimen transitorio tengan un vigencia de 25 años y lógicamente en la actualidad el RTS es un problema para el gobierno, para las recaudaciones tributarias por concepto del impuesto al valor agregado entre otros, por lo que el mismo debe modificarse de acuerdo a la realidad económica de la actualidad, incorporando a más sectores, muchos de ellos establecido en el comercio informal.

## **RECOMENDACIONES**

En la finalización del presente trabajo de investigación se sugiere las siguientes recomendaciones:

### **Primera.**

El Estado boliviano debe generar políticas tributarias sobre enseñanza, educación y concientización sobre la obligatoriedad que tiene los sujetos pasivos de los diferentes impuestos, en el pago oportuno de sus obligaciones.

Se debe profundizar la información por todos los medios posibles para generar una verdadera conciencia tributaria en la población a cerca de los beneficios que tiene el ciudadano en la atención de sus necesidades y requerimientos si los impuestos son cancelados oportunamente.

Se debe enseñar desde temprana edad y en todos los niveles de enseñanza a valorar sobre los bienes, recursos y servicios que tiene y presta el Estado, esto con la finalidad de que adquieran una verdadera conciencia tributaria, solo de esta manera, se podrá evitar que se incrementen los grandes evasores, defraudadores y contrabandistas, que tanto daño hacen a la economía del país.

### **Segunda.**

En la vigencia de la normativa tributaria, el Estado boliviano debe propender concentrar las diferentes categorías tributarias y universalizar en un solo Régimen General ágil y sencillo otorgando amplias facilidades a los contribuyentes de este régimen, de tal manera que contribuyan con el pago de impuestos de acuerdo a su actividad y capacidad económica con el que cuenten, a este efecto sería necesaria implementar mecanismos administrativos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributaras.

### **Tercera.**

Haciendo un análisis más estricto, sería necesaria la supresión del Régimen Tributario simplificado, por cuanto muchos contribuyentes de grandes capitales se mimetizan en este régimen, produciendo competencia desleal con los contribuyentes legalmente establecidos que son el sostén de la economía boliviana.

Ante la eventualidad de que no se posible la supresión del Régimen Tributario Simplificado, exhortar a la Administración implementar mecanismos legales de control para estos contribuyentes del régimen especial y como se tiene dicho deben cumplir con los principios constitucionales de la tributación.

### **Cuarta.**

Si bien el Código Tributario ley N° 2492, la ley N° 843, y la constitución política del Estado regula los derechos del contribuyente ante la Administración Tributaria, los mismos deben cumplirse y no debe existir un trato discriminatorio por parte del sujeto activo que es el Estado representado por la Administración Tributaria y el sujeto pasivo que es el contribuyente, toda vez que ambos están obligados a cumplir el ordenamiento jurídico tributario, los primeros cumpliendo su trabajo de control, verificación, fiscalización y determinación, con los segundos que están obligados al cumplimiento de obligaciones impositivas.

### **Quinta.**

Los funcionarios de la Administración Tributaria, especialmente los que tienen contacto directo con el público, deben estar sometidos a un proceso de permanente capacitación especialmente en lo referente a las relaciones humanas y públicas, someterse periódicamente a curso de actualización y capacitación en la materia, solamente con esta cualificación se podrá brindar una mejor atención al mundo contribuyente.

## **BIBLIOGRAFÍA**

ALBA BRAUN MERCEDES, “Derecho Tributario, Procedimiento Actual y su Proyección al Futuro”, Primera Edición, ATENEA S.R.L., La Paz, 2006

ALTAMIRANO ALEJANDRO C., “El procedimiento tributario”, Sexta Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 2003

AYALA ZELADA JORGE, “Derecho Financiero y Tributario”, Cuarta Edición, KIPUS, Bolivia, 2013

BARCO OSCAR IVÁN, “Teoría General de lo Tributario”, Primera Edición, GRIJLEY, Perú, 2009

BELSUNCE GARCÍA, “Derecho Tributario Penal”, Primera Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 1985

BRAVO CUCCI JORGE, “Fundamentos de Derecho Tributario”, Segunda Edición, PALESTRA, Lima, 2006

CARDONA A. RAMIREZ, “Derecho Tributario”, Cuarta Edición, TEMIS, Bogotá, 1990

GARCIA BELSUNCE HORACIO A., “Temas de Derecho Tributario”, Tercera Edición, ABELEDO-PERROT S.A., Argentina, 1982

GARCIA CANSECO OSCAR, “Derecho Tributario, Doctrina y legislación tributaria”, Primera Edición, C&M S.R.L., La Paz, 2007

GARCÍA NOVOA CÉSAR, “El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, Primera Edición, MARCIAL PONS EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES S.A., Madrid, 2000

GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, “Derecho Tributario, Tomo I”, Segunda Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 2000

GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, “Derecho Tributario, Tomo II Parte General”, Segunda Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 2000

GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, “Derecho Tributario, Tomo III Parte Especial El Derecho Tributario Vigente”, Segunda Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 2000

GURFINKEL DE WENDY LILIAN; RUSSO EDUARDO ÁNGEL, “Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771”, Primera Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 1990

LUQUI JUAN CARLOS, “La Obligación Tributaria”, Primera Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 1989

SANZ DE URQUIZA FERNANDO G., “El proceso en el tribunal fiscal de la nación”, Primera Edición, ZAVALIA, Argentina, 1995

SPISSO RODOLFO R., “Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria”, Primera Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 1996

SPISSO RODOLFO R., “Derecho Constitucional Tributario”, Segunda Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 2000

SAADA MIGUEL A.; BERNAL V. XIMENA, “Código Tributario Boliviano”, Primera Edición, LOS AMIGOS DEL LIBRO, Cochabamba, 1993

VALDÉS COSTA RAMÓN, “Instituciones de Derecho Tributario”, Primera Edición, DEPALMA, Buenos Aires, 1992

VILLEGAS BELISARIO HECTOR, “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Octava Edición, ASTREA, Buenos Aires, 2002

## **NORMAS:**

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Constitución Política del Estado

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 843

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Régimen Tributario Boliviano

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario, Artículo 89

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Código Tributario, Artículo 8

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Modelo OEA/BID

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1606

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1654

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1551

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 2028

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 1777

BOLIVIA. GACETA OFICIAL DE BOLIVIA, Ley N° 3058

## **JURISPRUDENCIA.**

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL N° 0029/2013, de fecha 4 DE ENERO DE 2013

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 632/2015. de fecha 10 de diciembre de 2015

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 507/2016, de fecha 7 de noviembre de 2016

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SENTENCIA N° 632/2015. de fecha 10 de diciembre de 2015



# **ANEXOS**

## ANEXO No.1

### ENTREVISTA

***Dra. Karen Torrico Carrasco funcionaría del Servicio de Impuestos Nacionales.***

**P.- ¿Existen políticas de información a los ciudadanos sobre los derechos y deberes que tienen con relación a los tributos?**

R.- En el caso de la información a la ciudadanía el Servicio de Impuestos Nacionales constantemente hace y promueve ferias para dar información a la población pero a consecuencia de que nuestra sociedad carece de una cultura tributaria no le dan mucho interés a pesar del empeño que ponen los funcionarios de Impuestos Nacionales en informar a la población respecto de sus obligaciones tributarias y sus derechos.

**P.- ¿Existen controles hacia los que están y deberían estar inscrito en el Régimen Tributario Simplificado?**

R.- Los funcionarios encargados de las inspecciones no cuentan con capacidad de hacer las inspecciones de manera periódica debido a que no cuentan con muchos funcionarios que abarquen las diferentes áreas de las ciudades de La Paz y El Alto, a pesar de esas deficiencias el Servicio de Impuestos Nacionales se está actualizando constantemente implementando más la tecnología digital la que va a permitir y dejar a tras el uso de filas para los puntos de atención de la institución.

**P.- ¿El Régimen Tributario Simplificado cumple su función a cabalidad o este cuenta con deficiencias?.**

R.- Es necesario modificar las categorías del Régimen Tributario Simplificado debido al crecimiento masivo del comercio informal en la que ellos en sus asociaciones de gremiales solo cumplen su obligación tributaria a través de patentes y no pertenecen a un régimen de tributación, y esto hace que muchos de los obligados no cumplan sus deberes tributarios respecto a pagar los impuesto de acuerdo a los ingresos y su proporcionalidad económica.

## ENTREVISTA

***Comerciante minorista, ciudadano Mario Quispe.***

**P.- ¿usted cumple con sus obligaciones tributarias con relación al régimen de tributación en el que se encuentra RTS?**

R.- Si por que las sanciones son un inconveniente y para poder continuar con mi actividad es necesario pero es injusto el pago bimestral que se hace ya que mi capital apenas llega al minino de Bs. 12.000 sin embargo muchos de mis compañeros no están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado ni en el Régimen Tributario General no sé cómo evaden esa responsabilidad solo sé que ellos están más inmersos dentro del comercio informal.

**P.- ¿Usted sabia de sus derechos y obligaciones tributarias?**

R.- No hay mucha información respecto a nuestros derechos y obligaciones por lo que estamos limitados a consultar con un contador quien nos explica los derechos y obligaciones que tenemos ya que preguntamos a la institución y ellos no nos explican bien por esa razón debemos acudir al asesoramiento externo que se debe pagar por este servicio mas no he conocido información del Servicio de Impuestos debido al tiempo limitado con el que cuenta.

**P.- ¿A parte de este pago bimestral realiza otro tipo de pago?**

R.- Si pago por el puesto y la patente municipal a la asociación de mi sector

## ENTREVISTA

Ciudadano Alfonso Paye, dedicado a la actividad de artesanías en la ciudad de El Alto

**P.- ¿En qué consiste su actividad de artesano?**

R.- Me dedico a confeccionar ropa para danzas livianas como los Tinkus, caporales y otros

**P.- ¿Por la actividad que realiza es rentable su oficio?**

R.- Es temporal los ingresos que se recibe, debido a que no hay mucha venta en tiempos por ejemplo de las fiestas navideñas, todos los santos y otros de los cuales no existen festividades o actividades escolares, además de que debido al poco ingreso de capital no tiene suficiente para poder mejorar el rubro por ejemplo me gustaría dedicarme a la confección de ropa para danzas pesadas como la morenada y otros las que si generan muchos ingresos de igual manera por temporadas pero la diferencia que existe con mi vecino comercial quien obtiene grandes ganancias y está en el mismo régimen de tributación RTS.

**P.- ¿Usted conoce de sus derechos y obligaciones tributarias?**

R.- Debido al poco tiempo con el que cuento no se de alguna política de información sobre Impuestos Nacionales ni se de algunos canales de información porque al momento de abrir este negocio me impusieron esta inscripción al Régimen Simplificado en el que un día vinieron y me explicaron yo no sabía nada de que había que pagar aportes bimestrales correspondientes en el que me vi en la necesidad de buscar el asesoramiento de un profesional para evitar problemas y sanciones como le ha pasado a uno de mis vecinos comerciales.

# Funciones de Transparencia

- Asegura el acceso a la información;
- Promueve la ética de los servidores públicos;
- Desarrolla mecanismos para implementar el control social;
- Controla a las autoridades por medio de la rendición de cuentas públicas;
- Lucha contra la corrupción y,
- Protege a los contribuyentes, funcionarios públicos y a todas las personas del Estado Plurinacional, contra actos irregulares.



# ¡Atención!

- Denunciar la corrupción no tiene ningún costo.
- No precisa contratar un abogado para presentar la denuncia.
- Realizada la investigación, la Unidad de Transparencia comunica al denunciante los resultados de la misma para que, de manera transparente, la población conozca las consecuencias de la denuncia presentada.

**DENUNCIE!  
LOS ACTOS DE!  
CORRUPCIÓN.**

LÍNEA GRATUITA DE TRANSPARENCIA  
**800-100-333**



TRANSPARENCIA  
GUÍA PARA ESTABLECER UNA DENUNCIA



¡tus impuestos, tu País!

LÍNEA GRATUITA DE CONSULTAS TRIBUTARIAS  
**800-10-3444**

PORTAL WEB TRIBUTARIO - OFICINA VIRTUAL  
**www.impuestos.gob.bo**

# Transparencia



## Misión

Trabajamos en la construcción de una institución sin tolerancia a la corrupción y plena transparencia en la gestión pública, ejecutando políticas públicas, programas y proyectos construidos con la participación de los actores sociales, para vivir bien.



## Visión

Somos una unidad de servicio público, íntegra y eficiente, consolidada como un referente de transparencia y lucha contundente contra la corrupción, que articula la participación de actores sociales e institucionales para la construcción de una institución sin tolerancia a la corrupción.

## Objetivos estratégicos

### ● **Transparencia:**

Desarrollar acciones preventivas que permitan generar prácticas sostenibles en la ética ciudadana y pública, en la rendición de cuentas y en el acceso a la información pública.

### ● **Lucha Contra la Corrupción:**

Desarrollar acciones correctivas a través del uso cabal, oportuno y estricto de la ley

### ● **Promueve la participación ciudadana y control social:**

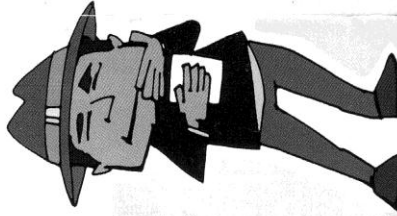
Mediante las Rendiciones de Cuentas Públicas y el acceso a la información.

# ¿Cómo presentar una denuncia?

Se puede realizar de manera verbal o escrita ante la Unidad de Transparencia del Servicio de Impuestos Nacionales, o la línea gratuita 800 100 333

## ¿Quiénes pueden realizar la denuncia?

Cualquier persona, contribuyente o servidor público que conozca una vulneración a sus derechos o detecte posibles hechos de corrupción.



## ¿Cómo respaldar una denuncia?

Con documentos, fotos, videos, audios y otras pruebas que sustenten la denuncia.

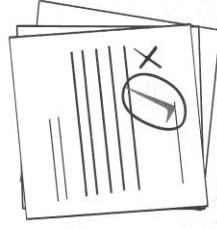


## ¿Se protege la identidad del denunciante?

Toda persona, que denuncie, puede solicitar la reserva de su identidad, para que no sea difundida en las investigaciones a realizar.

## ¿Cómo saber el resultado de la denuncia?

La Unidad de Transparencia se comunica con el denunciante para informar el avance y el resultado de la denuncia.



¡Tus impuestos, tu País!

# RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO (RTS)



RTS



**IMPUESTOS NACIONALES**

Cal. el pago de los impuestos según corresponda, para el RUT.

Línea gratuita del Consultorio Tributario: 800 20 3444  
Línea gratuita de la Unidad de Transacciones: 800 100 112  
www.impuestos.gov.ve

# RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO (RTS)

El Régimen Tributario Simplificado (RTS) fue creado para facilitar el pago de impuestos de un determinado sector de contribuyentes.

## ¿QUIÉNES PERTENECEN A ESTE RÉGIMEN?

Las personas naturales (ej. Sergio Pérez, Lenny Pinto, Rosario Choque, etc.) que tienen habitualmente una de las siguientes actividades:

- a) Artesanos
- b) Comerciantes Minoristas
- c) Vivanderos

## A) ARTESANOS

Son aquellas personas que ejercen un arte u oficio manual, trabajando por cuenta propia en sus talleres o a domicilio.

Ej: Bordador, Tejedor, Hojalatero, etc.



2

## B) COMERCIANTES MINORISTAS

Son aquellas personas que desarrollan actividades de compra/venta de mercaderías en mercados públicos, ferias, kioscos, pequeñas tiendas y puestos ubicados en vía pública.

Ej: Una pequeña tienda de barrio, vendedores al detalle en kioscos o puestos, etc.



## C) VIVANDEROS

Son aquellas personas que expenden bebidas y alimentos en kioscos y pequeños locales.

Ej: Venta de alimentos en pequeños snacks, kioscos, etc.



3

## ADICIONALMENTE DEBERÁ CONSIDERAR LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

### Capital

1.-



### Precio unitario del producto

2.-



### Total de ingresos anuales

3.-



## 1.- CAPITAL Y CATEGORÍAS

El capital destinado a su actividad debe estar comprendido entre Bs12.001 hasta un máximo de Bs37.000, de exceder este monto debe inscribirse al Régimen General.

CATEGORÍA	CAPITAL(Bs)	
	DESDE	HASTA
1	12.001	15.000
2	15.001	18.700
3	18.701	23.500
4	23.501	29.500
5	29.501	37.000

El SIN realizará una verificación sobre el capital declarado por el contribuyente.

## 2.- PRECIO UNITARIO DEL PRODUCTO

El precio unitario de los productos vendidos no debe ser mayor a los siguientes montos:

4

ACTIVIDAD	NO MAYOR A Bs
ARTESANOS	640
COMERCIANTEs MINORISTAS	480
VIVANDEROS	148

Si el precio unitario de venta es mayor al indicado en el cuadro precedente, el contribuyente deberá inscribirse al Régimen General y deberá emitir Factura.

### 3.- INGRESOS ANUALES

La suma de las ventas de todo el año no debe superar los Bs136.000, en cualquiera de las tres actividades pertenecientes al RTS, si superare ese valor, el contribuyente deberá inscribirse al Régimen General y emitir factura.

#### ¿QUIÉNES NO PERTENECEN A ESTE RÉGIMEN?

**Deben inscribirse al Régimen General.**

- Los comerciantes de aparatos electrónicos y electrodomésticos.
- Personas inscritas en el ICE (Impuesto a los Consumos Específicos).
- Los comisionistas.
- Quienes tengan un capital superior a Bs a 37.000.
- Quienes tengan ventas anuales superiores a Bs136.000

Quienes tengan un capital inferior a Bs12.001 no necesitan inscribirse al NIT.

**NOTA.** Inscritos en el STI (Sistema Tributario Integrado) y RAU (Régimen Agropecuario Unificado).

5

### REQUISITOS PARA LA INSCRIPCIÓN

Para inscribirse en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD) debe ingresar a la Oficina Virtual a través del sitio Web [www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo) y llenar la solicitud en el Formulario de inscripción, posteriormente dirigirse a la plataforma de la Gerencia Distrital de su jurisdicción con el Número de Trámite generado (vigente por 20 días), adjuntando los siguientes documentos originales:

- a) Documento de Identidad vigente (Cédula de Identidad para los nacionales o Carnet de Extranjería para Extranjeros).
- b) Factura o aviso de cobranza de consumo de energía eléctrica del Domicilio Fiscal y Habitual cuya fecha de emisión no tenga una antigüedad mayor a 60 días calendario a la fecha de inscripción.
- c) Croquis del Domicilio Fiscal (donde realizará la actividad) y Domicilio Habitual.

Se procesa su inscripción y se le entregará el certificado en forma inmediata.

**LA INSCRIPCIÓN ES INMEDIATA Y GRATUITA !**

### MONTO A PAGAR

En el RTS, existen distintas categorías en función al capital, debiendo pagar de acuerdo a la categoría que le corresponda.

CATEGORÍA	PAGO BIMESTRAL (Bs)
1	47
2	90
3	147
4	158
5	200

**NOTA.** Si el RTS no se adecúa a la realidad económica del contribuyente, éste debe inscribirse al Régimen General.

6

### FECHAS DE PAGO Y FORMULARIO

Cada dos meses, hasta el día 10 del mes siguiente al bimestre vencido debe llenarse el **formulario 4500**:

enero y febrero	hasta el 10 de marzo
marzo y abril	hasta el 10 de mayo
mayo y junio	hasta el 10 de julio
julio y agosto	hasta el 10 de septiembre
septiembre y octubre	hasta el 10 de noviembre
noviembre y diciembre	hasta el 10 de enero

- 1.- Si el contribuyente se inscribe en mes par, el pago de sus obligaciones se inicia en el siguiente período. ej.: si se inscribe en febrero su primer pago deberá ser por marzo y abril, es decir, hasta el 10 de mayo en cualquier entidad financiera autorizada.
- 2.- Si la fecha de vencimiento fuera un día inhábil (sábado, domingo o feriado), el vencimiento se trasladará al primer día hábil siguiente.
- 3.- Si cierra el NIT en mes impar igual corresponde el pago por el bimestre en curso.

### DÓNDE SE PAGA

Este formulario se presenta y paga en cualquier entidad financiera legalmente autorizada, de acuerdo al siguiente detalle:

### MODIFICACIÓN DE DATOS

<b>Banco Unión y sus corresponsales:</b>	<b>Banco Los Andes</b>
Banco Nacional de Bolivia	Banco Fortaleza
Banco Mercantil Santa Cruz	PRODEM
Banco Bala	Escritorio
Banco Silesiano	Mutual La Primera
Banco Fie	Mutual La Paz

Si el contribuyente tuviera algún cambio en su dirección o en sus datos económicos debe comunicar esta situación al Servicio de Impuestos Nacionales dirigiéndose a la plataforma de la Gerencia Distrital de su jurisdicción con los documentos de respaldo; Ej.: Para el cambio de domicilio presentará:

- Cédula de Identidad de Titular
- Croquis del domicilio

7

- Factura o aviso de cobranza de consumo de energía eléctrica con antigüedad no mayor a 60 días

### CONTRIBUYENTE INACTIVO

Cuando el contribuyente suspende sus actividades, debe solicitar la inactivación de su NIT en la dependencia operativa del SIN de su Jurisdicción, donde obtuvo el mismo, presentando su:

- Documento de Identidad (original y fotocopia).

El funcionario actuante procesará su solicitud y le entregará un documento que respalde la aceptación de dicha solicitud.

### LLENADO DEL FORMULARIO 4500

8





## INCUMPLIMIENTOS MÁS FRECUENTES

Normativa: RND - 10.0032.07, RND - 10.0025.06, RND - 10.0005.11, RND - 10.0030.11, RND - 10.0028.12, RND - 10.0009.13 y RND - 10.0012.13

Todas las Personas Naturales (Ej.: Juan Pérez Pinto) o Jurídicas (Ej.: Sociedades, Fundaciones, etc.) deben cumplir las obligaciones establecidas en el Código Tributario y demás normativas tributarias, estas se conocen como deberes formales.

### Deber Formal

Se refiere al cumplimiento correcto y oportuno de aquellas obligaciones tributarias que tienen las Personas Naturales y Jurídicas con el Servicio de Impuestos Nacionales.

### ¿Qué es Incumplimiento a Deberes Formales?

Es aquella acción (con conocimiento) u omisión (olvido o descuido) que cometen las Personas Naturales y Jurídicas incumpliendo normas establecidas en el Código Tributario y demás disposiciones en materia tributaria.

### ¿Qué es Contravención?

La contravención es un ilícito Tributario que se constituye por las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas por el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias.

## PRINCIPALES MULTAS POR INCUMPLIMIENTOS A DEBERES FORMALES (RÉGIMEN GENERAL)

DEBER FORMAL	SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO AL DEBER FORMAL	
	Personas Naturales y Empresas Unipersonales	Personas Jurídicas
<b>1. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES</b>		
1.1 Inscripción en el Registro de Contribuyentes.	• Clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción.	• Clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción.
1.2 Proporcionar información veraz al momento de inscribirse.	250 UFV	1.000 UFV
1.4 Tenencia del certificado original de inscripción al Registro de Contribuyentes en el establecimiento (casa matriz) y exposición pública del cartel de registro con la leyenda "exija su factura" (casa matriz y sucursales).	250 UFV	350 UFV
<b>2. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS</b>		
2.1 Originales en el plazo establecido en normas emitidas al efecto.	150 UFV	400 UFV
2.2 Rectificadoras que incrementen el impuesto determinado antes del vencimiento.	150 UFV	400 UFV
2.3 En la forma, medios y condiciones establecidas.	150 UFV	400 UFV

## 3. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LOS REGISTROS CONTABLES Y OBLIGATORIOS

3.1	Habilitación Libros de Compra y Venta IVA.	500 UFV	1.500 UFV
3.2	Registro en Libros de Compra y Venta IVA (por período fiscal y casa matriz y/o sucursal).	500 UFV	1.500 UFV
3.6	Presentación Física y Digitalizada de los Estados Financieros y/o Memoria Anual; Dictamen Tributario Complementario (cuando corresponda), Dictamen de Auditoría Externa (cuando corresponda), en las condiciones, medios, lugares y plazos establecidos.	2.500 UFV	5.000 UFV
3.7	Elaboración y tenencia del Libro de Ventas Menores a cinco 00/100 Bolivianos (Bs5).	500 UFV	1.500 UFV
3.8	Mantener la documentación e información por el término de la prescripción.	1.000 UFV	2.000 UFV

## 4. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL DEBER DE INFORMACIÓN

4.2	Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal).	200 UFV	500 UFV
-----	---	---------	---------

4.2.1	Presentación de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci - LCV, sin errores por período fiscal.	- 1 a 20 errores 50 UFV - 21 a 50 errores 100 UFV - 51 ó más errores 200 UFV	- 1 a 20 errores 150 UFV - 21 a 50 errores 300 UFV - 51 ó más errores 600 UFV
4.2.2	Presentación de toda la información de los Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci - LCV, en el plazo establecido, por período fiscal.	150 UFV	450 UFV
4.8.1	Presentación de la información a través del módulo de Bancarización Da Vinci, sin errores por período fiscal.	- 1 a 20 errores 100 UFV - 21 a 50 errores 200 UFV - 51 ó más errores 500 UFV	- 1 a 20 errores 300 UFV - 21 a 50 errores 600 UFV - 51 ó más errores 1.500 UFV
4.8.2	Presentación de toda la información a través del módulo de Bancarización Da Vinci, en los plazos establecidos por período fiscal.	150 UFV	450 UFV
4.9	Presentación de la Información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, por período fiscal (agentes de retención).	1.000 UFV	3.000 UFV
4.9.1	Presentación a través del módulo Da Vinci RC-IVA, sin errores por período fiscal (dependientes).	- 1 a 20 errores 50 UFV - 21 a 50 errores 100 UFV - 51 ó más errores 200 UFV	- 1 a 20 errores 50 UFV - 21 a 50 errores 100 UFV - 51 ó más errores 200 UFV
4.9.2	Presentación de toda la información a través del módulo Da Vinci RC-IVA, en el plazo establecido por período fiscal (agentes de retención).	150 UFV	450 UFV

UFV

**6. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON FACTURAS, NOTAS FISCALES O DOCUMENTOS EQUIVALENTES**

6.1	Emisión oportuna de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes por montos iguales o superiores a Bs5 (cinco), por importes inferiores a Bs5 (cinco), cuando lo solicite el comprador o emisión de la factura resumen por "Ventas Menores del Día".	<b>En el Procedimiento de Control Tributario establecido en el Artículo 170 de la Ley 2492.</b>	
		La sanción por No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, siempre y cuando sea la primera vez, podrá ser convertida por el pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo NO facturado. Asimismo, en caso de reincidencia, después de la máxima aplicada (cuarenta y ocho días continuos), se procederá a la clausura definitiva del establecimiento o local intervenido. En los casos de reincidencia: <b>Primera vez - Clausura</b> por seis (6) días o multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado. <b>Segunda vez - Clausura</b> por doce (12) días. <b>Tercera vez - Clausura</b> por veinticuatro (24) días. <b>Cuarta vez - Clausura</b> por cuarenta y ocho (48) días. <b>Quinta vez - Clausura</b> definitiva.	
6.2	Preimpresión de facturas con los datos proporcionados por el SIN y cumpliendo con los aspectos técnicos (Facturación Manual y Prevalorada).	1.000 UFV por dosificación	2.000 UFV por dosificación
6.3	Activación de la dosificación por parte de la imprenta a momento de la entrega de las facturas preimpresas.	500 UFV por dosificación	1.000 UFV por dosificación

B

6.4	Emisión de facturas dentro de la fecha límite de emisión en dosificaciones por cantidad; o emisión de facturas o notas fiscales utilizando una dosificación vigente en dosificaciones por tiempo.	- De 1 a 100 facturas 50 UFV - De 101 facturas en adelante 2 UFV por factura	- De 1 a 100 facturas 150 UFV - De 101 facturas adelante 5 UFV por factura
6.5	Emisión de facturas activadas.	500 UFV por dosificación	1.000 UFV por dosificación
6.6	Emisión de facturas cumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos.	- De 1 a 100 facturas en un período de 100 UFV - De 101 a 1.000 facturas en un período de 200 UFV - De 1.001 a 10.000 facturas en un período de 500 UFV - De 10.001 facturas en un período en adelante de 2.500 UFV	- De 1 a 100 facturas en un período de 200 UFV - De 101 a 1.000 facturas en un período de 400 UFV - De 1.001 a 10.000 facturas en un período de 1.000 UFV - De 10.001 facturas en un período en adelante de 5.000 UFV
6.8	Mantener en el establecimiento el Certificado de Activación de la dosificación utilizada; salvo para un SFC en red (copia fotostática en las sucursales correspondientes).	150 UFV	300 UFV
6.11	Emisión oportuna de facturas o notas fiscales en la preventa de entradas para espectáculos públicos.	5.000 UFV por cada punto de preventa de entradas.	5.000 UFV por cada punto de preventa de entradas.

7

**7. DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON LA FACILITACIÓN DE LAS TAREAS DE CONTROL, VERIFICACIÓN, FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN**

7.1	Devolución del importe de la transacción por la venta de bienes o prestación de servicio, conforme al procedimiento de Compras de Control.	5.000 UFV	5.000 UFV
-----	--	-----------	-----------



TEXTO INFORMATIVO  
PARA FINES LEGALES RELATIVAS A LAS DISPOSICIONES OFICIALES

### Características de las Facilidades de Pago

Plazo máximo: 36 meses.

Monto mínimo de la cuota: 200 UFV.

Vence el último día hábil de cada mes.

Cada cuota mensual estará compuesta por montos consecutivos y variables, obtenidos al dividir el saldo de la Deuda Tributaria entre el número de cuotas elegido.

### Garantías para las Facilidades de Pago

Las Garantías que pueden presentarse para solicitar un plan de Facilidades de Pago son las siguientes:

- Boleta de Garantía Bancaria
- Garantía Hipotecaria
- Garantía Personal
- Garantía en efectivo del 10% del saldo de la deuda.

Incumplida la Facilidad de Pago se ejecuta la garantía y se procede a la ejecución tributaria por el saldo de la deuda tributaria. Adicionalmente, se inicia el proceso sancionador notificando al contribuyente con un recargo del 100% de la deuda pendiente por concepto de omisión de pago.

**IMPUESTOS NACIONALES**  
Con el pago de los impuestos respaldamos tu economía para vivir bien.



# Control de Obligaciones Fiscales y Facilidades de Pago



sinbolivia



sinbolivia



serviciodeimpuestosb

TEXTO IMPRIMANTE  
PARA FIRMAS LEGALES REGISTRADAS  
A LAS OFICINAS ORIGINALES



LÍNEAS GRATUITAS:  
CONSULTAS TRIBUTARIAS  
800-10-3444  
TRANSPARENCIA  
800-100-333

## Control de Obligaciones Fiscales y Facilidades de Pago

### ¿Qué es el COF?

Como consecuencia de la aplicación de los tributos surgen obligaciones; estas obligaciones constituyen un vínculo jurídico por el cual el SIN puede exigir a los contribuyentes realizar ciertas acciones.

Una de esas obligaciones es la presentación de Declaraciones Juradas cada cierto periodo, de manera correcta y en tiempo oportuno, por tanto, el Control de Obligaciones Fiscales (COF) se encarga de la verificación del cumplimiento de las obligaciones por:

- Omisiones a la presentación de Declaraciones Juradas.
- Omisiones al pago de los impuestos determinados.

### ¿Para qué sirve el COF?

El COF sirve para detectar las omisiones en las que puede incurrir el contribuyente a través de un proceso automático, que identifica aquellos contribuyentes que incumplieron con la presentación de declaraciones juradas.

### ¿Qué documentos genera el COF?

Se genera un documento que comunica oficialmente que el contribuyente tiene multas por falta de presentación de declaraciones juradas.

### ¿Qué son las Facilidades de Pago (FAP)?

Todas las multas comunicadas oficialmente por el SIN pueden ser pagadas en cuotas. "Facilidades de Pago" (FAP), divide el monto de la deuda hasta en 36 cuotas, para facilidad del contribuyente.

### ¿Cómo se solicitan las Facilidades de Pago (FAP)?

Cuando el contribuyente recibe una notificación de multa puede pagarla en cuotas. Para ello, debe llenar el formulario 8000, a través de la Oficina Virtual, imprimirlo y presentarlo en las oficinas del SIN adjuntando lo siguiente:

- Fotocopia del documento de identidad.
- Boleta 1000 con el pago de la cuota inicial del 5%.
- Documento de Notificación de la deuda.
- Documentos de la garantía presentada.

### ¿Quiénes pueden solicitar Facilidades de Pago?

Todos los contribuyentes del Régimen General que deseen cancelar sus deudas ante el SIN pueden solicitar un plan de Facilidades de Pago, ya sean estas deudas notificadas por la Administración Tributaria o deudas determinadas por el propio contribuyente.



IMPUESTOS NACIONALES  
*Tus impuestos, tu País!*

■ Todos los contribuyentes deben exigir factura por cada compra que realicen o servicio que perciban

## Impuestos recomienda no comprar facturas, estas pueden ser falsas



El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) recomienda a los contribuyentes directos y a los trabajadores dependientes del sector público y privado a no comprar facturas falsificadas, ni utilizarlas en sus descargos mensuales del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), ya que esas notas fiscales serán depuradas.

El Presidente Ejecutivo del SIN, Erik Afíñez Basa, informó que la Administración Tributaria cuenta con moderna tecnología y los recursos técnicos adecuados para de-

teñar las facturas falsificadas, no autorizadas o clonadas.

Por ello, Afíñez recomendó a los trabajadores dependientes y a los contribuyentes directos (los que reciben alquileres y anticréditos, consultores del sector público y los que obtienen intereses por depósitos bancarios en caja de ahorro a plazo fijo y cuenta corriente) a exigir factura por cada compra o transacción comercial que realicen, y no comprar facturas sin que se genere el hecho, lo que constituye un delito.

Según las normas en vigencia, Impuestos Nacionales tiene la facultad de fiscalizar las declaraciones juradas de los trabajadores dependientes de las empresas, revisando la validez y legalidad de las facturas presentadas en el formulario N° 110.

En caso de anomalías o irregularidades en estas facturas, el SIN anula el crédito fiscal respectivo e impone al contribuyente la obligación de pagar este impuesto, con las penalidades establecidas en la legislación tributaria.

## SIN presentó avances tecnológicos en la expo **ITUZ** 2014

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) presentó en la ExpoITUZ 2014 un moderno y atractivo stand, en el que se mostró a los contribuyentes el uso y beneficios de los avances tecnológicos que puso en marcha la Administración Tributaria.

Los ciudadanos que visitaron el stand pudieron, con la orientación directa de los servidores públicos del SIN, navegar por la web de Impuestos Nacionales, ver las ventajas y beneficios de ingresar a la Oficina Virtual, practicar en el llenado de formularios e identificar los potenciales usos del internet para realizar trámites y consultas.

El moderno stand del SIN, ubicado en el Pabellón Bolivia, contó con tres secciones: una de información tributaria, otra dedicada a los niños y jóvenes, y una tercera de atención directa de trámites.

La primera sección estuvo destinada a proporcionar información tributaria a los contribuyentes, mostrando el manejo de computadores y enseñando a navegar en la web.

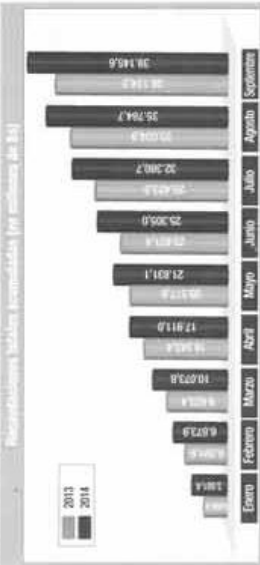
En la sección para los niños se presentaron juegos didácticos e instructivos en computadoras, con dibujos animados que ilustraron sobre los beneficios que obtiene el país y la ciudadanía cuando los contribuyentes cumplen con el pago de tributos. Allí también se presentaron los personajes animados Dos Fijos, Kaitiá y Papijá para compartir con niños y adolescentes.

En la tercera sección se brindó atención directa de trámites, se atendieron consultas sobre el avance de los trámites y se ofreció de manera directa y práctica a los contribuyentes.



Datos oficiales a septiembre de 2014

## Las recaudaciones tributarias del mercado interno crecieron 13%



Las recaudaciones tributarias del mercado interno aumentaron en 13% en los primeros nueve meses de 2014, como resultado del sostenido dinamismo de la economía nacional, de las efectivas acciones de fiscalización y control del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y de la creciente conciencia tributaria de los contribuyentes.

El Presidente Ejecutivo del SIN, Erik Añivéz Buzán, informó que los impuestos de mercado interno crecieron en 13%, sin embargo, considerando en el análisis el Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IHD) y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) —que presentan una tasa moderada de crecimiento— la recaudación agregada creció en 8%.

La recaudación acumulada gestionada por el SIN se incrementó en Bs 9.013,3 millones haciendo un total a septiembre de Bs 39.145,6 millones, siendo los impuestos de mercado interno los que más aportaron a este resultado del 65% en la recaudación total.

El crecimiento de la recaudación del mercado interno se explica, principalmente, por el incremento del 19% de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del 9% en la recaudación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), resultado del pago voluntario de los contribuyentes y de los permanentes labores de fiscalización y control del SIN.

Este escenario positivo también responde al continuo esfuerzo de la Administración Tributaria para generar y consolidar cultura y

Impuestos en Facilito: información, educación e implementación tributaria para todos

# Programa radial del SIN orienta y enseña buenas prácticas tributarias



El programa radial "Impuestos en Facilito", que semanalmente se difunde con utilidad en los principales radioemisoras del país, está consolidando buenas prácticas tributarias entre los contribuyentes y la ciudadanía en general, según las primeras evaluaciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

El programa radial de información, educación y orientación presenta, en lenguaje sencillo y didáctico, los temas tributarios de mayor interés con el propósito de que los contribuyentes cumplan oportuna y adecuadamente con sus obligaciones impositivas.

Este programa semanal, de media hora de duración, está a cargo de profesionales y técnicos del SIN, quienes explican los temas

En la ciudad de Santa Cruz, este programa comenzó a difundirse en septiembre de 2014 por radio Santa Cruz FM 92.2, todos los martes de 10:30 a 11:00.

El programa también se emite en idioma quechua a través de la radio de Cochabamba (todos los miércoles de 08:00 a 08:30 de la mañana, por 101.1 de frecuencia modulada).

La emisión del programa en idioma aymara se realiza a través de Radio Patzi Nueva, los martes de 20:00 a 20:30.

Durante los programas, los contribuyentes se comunican con los expertos del SIN a través de los roles sociales, especialmente a través del facebook y su cuenta Creativo Cultura Tributaria Bolivia.

## Juez ordenó detención preventiva de dos comercializadores de facturas falsas



Copa, resolvió la detención preventiva de ambos imputados, por considerar que había suficientes elementos sobre la autoría del delito y polígono procesales de fuga y obstrucción.

El Presidente Ejecutivo del SIN, Erik Añivéz Buzán, informó que la Puzza Especial de Lucha Contra el Crimen de Orovo (PELCO) apprehendió el martes 9 de septiembre a estos dos ciudadanos que perturban cerca de 600 facturas en blanco, pertenecientes a diferentes empresas y casas comerciales, nuevas facturas emitidas y vías electrónicas de modern con la inscripción "otrovo" y "jugado".

Explicó que tras verificar que las notas fiscales eran falsificadas, la Gerencia Judicial Orovo del SIN formalizó la orden de detención preventiva y la apertura de una investigación para conocer el alcance de estas operaciones ilícitas.

## Sancionan a gestor tributario y el uso de NIT falso



El Juzgado 5° de Instrucción Penal de la ciudad de Orovo instruyó la detención domiciliar del ciudadano Alexis Sánchez Cerro, por la tenencia de facturas no autorizadas y la entrega de una nota fiscal sin que exista un hecho general.

En la audiencia de medidas cautelares, el Juez 5° de Instrucción Penal de Orovo, Marcelo Salazar, resolvió a mediodía de septiembre la detención domiciliar y el arraigo para Sánchez Cerro, además de la presentación de dos garantías fiables y abonables, y que éste debe constituirse personalmente a firmar el libro tanto al Juzgado como a la Fiscalía de Orovo.

Simultáneamente, en Cochabamba, el Juzgado 5° de Instrucción Penal instruyó la detención preventiva, en el penal de San Sebastián, de la ciudadana Rosario del Pilar Judith Lora y de la ciudadana Rosario del Pilar Judith Lora y de las señoras, por emitir y comercializar facturas falsas obtenidas con el Número de Identificación Tributaria (NIT) que consigna la identidad de otra persona.