

INDICE

3. MARCO TEORICO.....	1
3.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS.....	1
3.1.1 TRIBUTO.....	2
3.2 FINANZAS PUBLICAS Y TRIBUTARIAS.....	3
3.2.1 GASTOS PUBLICOS.....	3
3.2.2 INGRESOS O RECURSOS PUBLICOS.....	4
3.3 SISTEMAS POLITICOS Y TRIBUTARIOS COMPETITIVOS.....	5
3.3.1 UN MODELO SIMPLE DE UNA ESTRUCTURA IMPOSITIVA DE EQUILIBRIO.....	7
3.3.2 CONSIDERACIONES PRELIMINARES Y ALGUNAS EVIDENCIAS TEORICAS.....	11
3.4 INTRODUCCION A LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA IMPOSITIVA BOLIVIANA.....	12
3.4.1 PRIMERA REFORMA, LEY 843.....	14
3.4.2 IMPUESTOS INTERNOS.....	15
3.4.3 REGIMENES ESPECIALES.....	20
3.4.4 IMPUESTOS O GRAVAMENES ADUANEROS (GA).....	22
3.5 SEGUNDA REFORMA, LEY 1606.....	23
3.5.1 IMPUESTOS INTERNOS.....	24
3.5.2 IMPUESTOS MUNICIPALES.....	27
3.5.3 REGIMENES ESPECIALES.....	28
3.6 IMPUESTOS MINEROS E HIDROCARBURIFEROS.....	30
3.6.1 REGIMEN TRIBUTARIO MINERO.....	30
3.6.2 REGIMEN TRIBUTARIO HIDROCARBURIFERO.....	32
3.7 OTRAS REFORMAS.....	33
5. BIBLIOGRAFIA.....	36

MARCO TEORICO

3.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS

El origen del poder como un fenómeno necesario para la humanidad tiene su base en la tesis del Contrato Social de Juan Jacobo Rousseau, donde el hombre en el momento de avenirse en una asociación con sus semejantes, renunciaba a una serie de libertades y derechos individuales, cediéndolos a una nueva entidad (la autoridad) que pasaba a ejercerlos en su lugar y para todos los hombres, atribuyéndose facultades que incluían la de imposición. Y desde ese momento el tributo siempre estuvo vigente y fue aplicado por quienes detentaban la autoridad, en función a la fuerza reconocida al soberano, para el ejercicio de la facultad de imposición, mediante la cual debía garantizar la vigencia de la vida en sociedad y de dar seguridad a sus miembros (Rodrigo & Cardenas, 2004, pp.13).

Rodrigo y Cardenas (2004), señalan que fue solo después de pasada la Revolución Francesa, y bajo el influjo de las ideas liberales (Adam Smith) que la forma de proveerle ingresos al Estado fue redefinida, contemplándose ahora conceptos de propiedad privada, libertad económica y derechos humanos, que sirvieron de base para definir los principios tributarios de legalidad, igualdad, generalidad, equidad y proporcionalidad, incluso el de capacidad contributiva, en defensa de los contribuyentes. Y por parte del Estado, en procura de la utilización de la Potestad Tributaria en términos de racionalidad y seguridad jurídica.

Entendiéndose potestad Tributaria como la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Creación que como establece Villegas (2003), obliga al pago por las personas sometidas a su competencia, implicando por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender sus necesidades públicas (p.252). Sin embargo si bien no hay problemas aparentes en aceptar el concepto sobre las facultades estatales, el problema se suscita cuando se trata de delimitar el alcance que tiene la utilización por parte del Estado de esta facultad. Criterio compartido por Garcia (2008a),

cuando señala que el ejercicio de la potestad tributaria debe realizarse dentro del marco de los límites formales y materiales que establece el ordenamiento legal de un país. Ya que si bien la potestad tributaria significa el ejercicio del poder tributario, al mismo tiempo, constituye sujeción, de parte de quienes ejercen ese poder al mandato de la norma legal, en última y definitiva instancia al precepto constitucional (pp. 53-54).

3.1.1 TRIBUTO

Entendiéndose por tributo a “toda prestación en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas” (Villegas, 2003, p.151).

Ya que es a partir de este que los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción de su respectiva capacidad económica, sin embargo como señala Villegas (2003), hay quienes ven el tributo como un ataque a la propiedad privada, pero es lo contrario, ya que la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, pero no es menos cierto que la propiedad privada solo puede ser garantizada por el Estado si este no cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla.

En la actualidad ningún estado de derecho, puede hacer ejercicio de su potestad tributaria si o se lo realiza a través de órganos representativos de la soberanía popular, lo que significa que la aprobación de leyes debe efectuarse partiendo de la norma constitucional (García Canseco, 2008, p. 55), la cual debe establecer los elementos básicos y estructurales de los tributos, los cuales en criterio de Villegas (citado en García, 2008a) se refieren a la: i) Configuración del hecho imponible, ii) Atribución del crédito tributario a un sujeto pasivo determinado, iii) Determinación del sujeto pasivo, iv) Los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota y v) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

3.2 FINANZAS PÚBLICAS Y TRIBUTARIAS

Tributariasta como Villegas (2003) y Rodrigo y Cardenas (2004) coinciden en señalar que Hacienda Pública y Finanzas Públicas, sinónimos, tienen por objeto examinar como el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Finanzas Públicas es un término que proviene del latín medieval *finire* que hace alusión al cómo se obtienen los recursos para costear las necesidades del fisco, que a su vez proviene del latín *fiscus*, palabra utilizada por los romanos para identificar la cesta de mimbre en la cual se recolectaban los impuestos, de ahí su íntima relación con los ingresos tributarios.

Sin embargo, el término de Hacienda Pública es mucho más amplio (Rodrigo & Cardenas, 2004, pp. 16-17), porque comprende el universo de las actividades estatales de contenido económico, que dan lugar a la compleja actividad financiera del Estado, dedicada a la construcción, administración e inversión de los recursos públicos, en el objetivo de satisfacer las necesidades colectivas. Es en consecuencia, parte de la economía pública, relacionada con la dinámica de ingresos, tributarios o no, y gastos del Estado, que por su importancia trasciende sus aspectos meramente contables e involucra al conjunto de decisiones que deben adoptarse con relación a aspectos como la asignación de los recursos que siempre van a ser escasos en relación a las necesidades.

3.2.1 GASTOS PÚBLICOS

Considerándose gastos públicos a las erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas, y cualquiera sea la forma de satisfacción utilizada, el concepto está siempre ligado a la necesidad pública, que juega el papel de presupuesto de legitimidad del gasto público, puesto que es indispensable su preexistencia para que el gasto se materialice justificadamente (Villegas, 2003, p.39). Por lo que, la decisión sobre el gasto estatal presupone dos valoraciones previas de singular importancia, primero la selección de las necesidades de la colectividad y segundo la

comparación entre la intensidad y urgencia de tales necesidades y la posibilidad material de satisfacerlas.

Villegas (2003), acertadamente señala que los gastos públicos han perdido, en la economía mundial, su efecto neutro y han asumido un rol activo, con efectos económicos. “Y para poder darse cuenta de los efectos que produce el gasto público debe considerarse lo importante que resulta el volumen de los gastos con relación al Producto Interno Bruto (PIB), que en las economías modernas largamente suele exceder el 30% del mismo” (p.49).

La sola existencia de un gasto de semejante magnitud tiene considerable influencia sobre la economía, ya que cualquier modificación en su cuantía, ya sea de un aumento como de una disminución, tendrá un inevitable efecto económico (Villegas, 2003).

En esto radica la importancia de una adecuada elección de las fuentes de ingreso que financian dichos gastos, ya que como señala Villegas (2003), existe una diferencia importante entre el impacto del ingreso y del gasto en lo que se respecta a sus efectos sobre la economía de un país. Las consecuencias del recurso no siempre se advierten en forma rápida, debido especialmente al proceso de repercusión de los impuestos y a su influencia no tan inmediata sobre el mecanismo de los precios; en cambio, la incidencia del gasto público se percibe velozmente, lo cual permite medir un verdadero alcance (9. 47).

3.2.2 INGRESOS O RECURSOS PUBLICOS

Se puede decir, que recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines, y que en tal carácter ingresan en su tesorería y así como los gastos públicos, producen importantes influencias en las economías nacionales, tales como redistribución de riquezas, aceleración de la tasa de crecimiento, estímulo o desaliento a ciertas actividades. Es por eso, que tributaristas como Villegas (2003), consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su

intervención en la vida general de la Nación. Como, por ejemplo, la utilización de los derechos de aduana con finalidad protectora y no fiscal (p. 59).

Los ingresos pueden clasificarse en: 1) económicos (recursos ordinarios o extraordinarios), 2) por sus orígenes (originarios o derivados) o 3) por rubros (recursos corrientes, que a su vez se dividen en tributarios y no tributarios, de capital y de financiamiento). Sin embargo, la mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones provienen de las detracciones coactivas de riqueza denominadas tributos (Villegas, 2003, pp. 64-67).

Es por eso que en el último tiempo, lo tributario ha cobrado tanta importancia convirtiéndose en tema de debate y conversación obligada de la ciudadanía, y debería ser tema de interés primordial para los distintos gobiernos.

3.3 SISTEMAS POLITICOS Y TRIBUTARIOS COMPETITIVOS

Dentro del contexto señalado precedentemente y en orden de cumplir con sus obligaciones, los gobernantes necesitan recaudar recursos del sector privado (Hettich&Winer, 2002) y en economías democráticas modernas la mejor forma de lograr estos objetivos son los impuestos. Según Slemrod (1990), los gobiernos deben aumentar los montos fijos de recaudación con conjuntos de instrumentos impositivos limitados que pueden ser administrativamente costosos. Instaurando un sistema tributario, conformado por un conjunto de impuestos, tasas, contribuciones especiales aplicables a un determinado espacio y tiempo, sobre el que reposen los mecanismos de recaudación de ingresos corrientes del Estado (Rodrigo &Cardenas, 2004).

Comprendiendo que para lograr un entendimiento total de la problemática pública se requiere de la habilidad de distinguir entre los intereses económicos de los votantes (las políticas que los diferentes grupos de electores desearían que el gobierno adopte) y la influencia política que ellos ejercen en el proceso democrático. Estos dos factores

incorporan en la determinación de un sistema impositivo la influencia de condiciones tanto económicas como políticas y sociales (Hotte&Winer, 2001).

Por lo tanto, la metodología largamente utilizada por Kenny &Winer (2001), esta basada por el supuesto de que la estructura tributaria en un sistema político competitivo es parte de un equilibrio político mas amplio. En esta teoría se asume que la competencia existente entre partidos políticos se asienta en la maximización de utilidad de los votantes que, con diferente influencia política, condicionan al gobierno a escoger una estructura tributaria basada en el costo político (perdida de apoyo) asociado a las diferentes fuentes de ingreso publico. Este costo político depende en gran medida de los costos de administración y de aplicación de los distintos impuestos, transformándose en un freno entre las fuentes de ingreso del gobierno y los servicios públicos que este ofrece como bien publico, lo que da lugar a perdidas en los ingresos incluyendo el excedente presupuestario y la oposición política asociada a la dependencia sobre las diferentes fuentes de ingresos.

Esta teoría además puede servir de herramienta para la formulación de instrumentos impositivos que incluyen la base impositiva, la estructura de tasas y tarifas y las provisiones especiales¹ de forma aditiva a la estructuración del sistema impositivo. Incluso puede extenderse hacia el análisis de la importancia del uso de instrumentos del gobierno tales como administración y regulación como mecanismo que influye en el cambio o sustitución de un impuesto por otro.

Sin embargo, en esta investigación solamente se considerara la naturaleza de la estructura tributaria boliviana, en dos periodos: 2015 y 2016 intentando ver el efecto que las provisiones especiales (régímenes especiales) otorgan a la estructura formal.

3.3.1 UN MODELO SIMPLE DE UNA ESTRUCTURA IMPOSITIVA DE EQUILIBRIO

Una exposición grafica del modelo de estructura tributaria en un sistema democratico, basado en Hettich y Winer (1998), es una herramienta muy util para entender posteriormente la estimacion del modelo empirico usado en esta investigación (Ver grafico 1), ya que dicho grafico sintetiza y utiliza conceptos para la estimación del modelo empírico. Conceptos como curva de Laffer, Funcion de Costo Marginal, Funcion de Beneficio Marginal, recaudación de equilibrio, los mismos que son detallados a profundidad por Hettich & Winer (2001).

Si asumimos que este modelo contempla un analisis de equilibrio de la estructura tributaria, existe por lo tanto un balance entre intereses opuestos, que busca esencialmente el apoyo politico por parte del electorado, donde los intereses de grupos diferentes es balanceado por el gobierno (Kenny & Winer 2001).

Bajo esta perspectiva, asumiremos que el objetivo del gobierno al diseñar un sistema impositivo es escoger politicas que maximicen el soporte esperado de los votantes, lo que lo llevara a ser reelecto (Kenny & Winer 2001). Por lo tanto, el reto de esta investigación se encontrara en determinar si las medidas adoptadas por los gobiernos bolivianos de los ultimos 2 años han sido las indicadas a nivel de recaudación y a nivel de viabilidad impositiva.

Como señalan Hettich & Winer (2002) y Kenny & Winer (2001), la probabilidad de que exista apoyo de los votantes esta positivamente influenciada por la provision de bienes y servicios publicos y esta negativamente influenciada por el incremento de los impuestos que se necesitan para financiar la producción de estos bienes. Los impuestos pueden incidir de dos manera en el electorado: primero, en el hecho de que el ingreso disponible del ciudadano es reducido en el monto que debe ser cancelado al Estado en forma de impuesto y, segundo, porque existe una perdida de bienestar ligada a los ajustes economicos que el

individuo debe realizar como respuesta a esta reducción. Por lo tanto, se debería entender que el conjunto de estos efectos se transforma en una pérdida en el ingreso total de la economía y asumir al mismo tiempo que la oposición o costo político de los impuestos esta directamente relacionado con esta pérdida de dicho ingreso.

Por otro lado, los individuos tienen diferentes tipos de respuesta frente a las políticas impositivas, como la sustitución de una actividad gravable por otra o simplemente la evasión o elusión impositiva. En el caso boliviano, una forma de eludir los impuestos del Régimen General es el registro de los ciudadanos en regímenes especiales (Simplificado, Integrado, Agrícola). Del mismo modo, la presión política de los grupos económicos sobre el gobierno aumentará en directa proporción a la pérdida sobre el ingreso total.

La teoría nos dice que los individuos ven la obligación impositiva como independiente de la producción pública (Kenny & Winner, 2001). Y esto se puede considerar como un supuesto, debido a que en la mayoría de las sociedades modernas los contribuyentes encuentran muy difícil el vincular el pago de impuestos con los servicios que ellos usan, reciben o consumen a través del sector público.

Bajo este supuesto es posible ilustrar (ver nuevamente el Gráfico 1) que los gobiernos intentan maximizar el apoyo de su universo impositivo a través de la toma de decisiones adecuadas concernientes al nivel de producción pública y a la elección de gravar a distintas actividades económicas. Analizando el gráfico se puede ver que, debido a que la elasticidad de cada impuesto respecto a su tasa impositiva es diferente para cada individuo, cada base impositiva se asocia a una única tasa de recaudación o Curva Laffer. Y por el mismo motivo, cada individuo tiene una percepción diferente del costo que este impuesto implica para él. Por su parte, el gobierno percibirá un dólar adicional de recaudación (de cualquiera de las bases) con una diferente reacción política, que se traduzca en apoyo o pérdida del electorado. Es decir, una tasa impositiva aplicada a una base, donde esta es asociada por los contribuyentes como una pérdida en su ingreso total, se convertirá en oposición política

marginal, denominada función de costo político marginal, que sin embargo se expresara también en un incremento en los ingresos del Estado.

En este modelo de estructura tributaria, el tamaño final de las Curvas Laffer y las funciones de costo político y por lo tanto la composición impositiva, son determinadas como parte de un equilibrio general, en el cual los factores administrativos, políticos y económicos se conjugan con igual importancia. Es en base a este equilibrio que se construyó el modelo de estimación empírica que servirá de marco para la estructuración de las variables explicativas de las determinantes económicas y políticas subyacentes a la estructura tributaria boliviana.

3.3.2 CONSIDERACIONES PRELIMINARES Y ALGUNAS EVIDENCIAS TEORICAS

El objetivo es poder establecer un Modelo Simple de Sistemas Politicos Competitivos a traves de la revision de trabajos anteriores que permitan prever la base para la especificación de las variables explicativas que sean reflejo de las determinantes economicas y politicas (implicitas) de la Estructura Impositiva Boliviana de 1986 a 2016.

En la literatura revisada sobre los componentes de una estructura tributaria de paises con regimenes democraticos existe muy poca o casi ninguna evidencia de Efecto Escala.

En Kenny & Winer (2001), existe un pequeño soporte a la hipótesis de que un incremento en el tamaño de la base impositiva lleva a tener una gran confianza o dependencia de esa base especifica. Por ejemplo, un incremento en la importancia de la producción petrolera de un pais deberia resultar en una gran dependencia del impuesto a los hidrocarburos y menor dependencia en otros impuestos.

Otra evidencia del Efecto Escala es descrito por Kenny & Winer (2001) en el ejemplo del incremento de la importancia del comercio en un pais y su efecto en el aumento de la confianza en el impuesto al comercio, que en el caso boliviano se podria aplicar el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El supuesto de que la dependencia hacia el impuesto al comercio es creciente, fue respaldada por Greenway (1980) y Reizman y Slemrod (1987), pero no por Edwards & Tabellini (1991) y tampoco por Easterly y Rebelo (1993).

Por otro lado, Edwards y Tabellini (1991) y Cukierman, Edwards y Tabellini (1992) encontraron que una expansion en el comercio tiene un efecto negativo sobre la inflación (reflejando una menor importancia sobre el señoreaje), pero Easterly y Rebelo (1993) reportan una enigmatica asociación positiva con el ingreso impositivo. Estos autores encontraron que la interrupción de los flujos de comercio debido a la Segunda Guerra

Mundial, tuvo como consecuencia una caída del impuesto al comercio y una subida del impuesto al ingreso.

Riezman & Slemrod (1987) encontraron que los costos administrativos consumían un gran porcentaje de los ingresos de los países con bajas tasas de alfabetismo, baja densidad poblacional y donde los costos de recaudación de los impuestos al ingreso y a las ventas eran altos.

Bajo esta lógica los impuestos al comercio y la inflación deberían ser mayores en países con un sector agrícola amplio o un país muy poco urbanizado. La evidencia de Edwards y Tebellini (1991) & Cukierman, Edwards & Tabellini (1992) respaldan esta predicción. Datos y evidencias citadas a su vez en *Tax System in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax bases, Collection Costs, and Political Regime*, investigación realizada por Kenny & Winer, (2001, p. 12).

Una característica que distingue países en diferentes grados de desarrollo es su estructura impositiva (CAINCO, 2004). En general, los países desarrollados generan una alta proporción de sus ingresos fiscales en impuestos directos. En Estados Unidos, el 85% de los ingresos fiscales provienen de los impuestos directos. En cambio, los países en desarrollo, recaudan un mayor porcentaje de ingresos de los impuestos indirectos, debido a que estos son más fáciles de recaudar.

Esta teoría es respaldada por Thirsk (1997), quien plantea que los países en desarrollo establecen sus estructuras impositivas sobre impuestos indirectos y además con gran dependencia de impuestos especiales al petróleo.

3.4 INTRODUCCION A LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA BOLIVIANA

Se pretende realizar un acercamiento a la configuración de la estructura impositiva boliviana, que impuestos la conformaron en primera instancia, cuales fueron reemplazados

para llegar a la determinación del sistema tributario actual, así como de la descripción de sus principales características.

En Bolivia, el “Informe Musgrave”, Musgrave (1977), fue uno de los principales impulsores de la reforma impositiva. Su estudio se basó fundamentalmente en las características tributarias de Bolivia en la década de los 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) o 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. Planteamientos también expresados en Otalora (1985), Sachs y Morales (1988) y Ramos (1969), entre otros, que sirvieron de sustento a la Ley de Reforma Tributaria (1986), promovida fundamentalmente por UDAPE.

Cabe recalcar que todos estos estudios fueron determinados por una crisis económica sin precedentes, (Otalora, 2001) que durante los años 80 llevó a que en los países en desarrollo los déficits fiscales del sector público aumentaran 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.

Como describió Otalora (2001), 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 (NPE) financiada por organismos multilaterales de crédito (Otalora, 2001). La NPE 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 YPF a al Tesoro General de la Nación (TGN) para generar fondos que permitieran al Estado implementar una reforma tributaria que generara recursos de largo plazo pero sobre todo no inflacionarios (Otalora, 2001).

3.4.1 PRIMERA REFORMA, LEY 843

La Reforma Tributaria en Bolivia fue implementada con la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, fundamentalmente concebida para incrementar las recaudaciones a través de una base impositiva más amplia y la reducción de las exenciones para de esta manera contar con un sistema tributario simple y fácil de administrar. Cossio (2001), 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 coincidentes con los de García, (2008a), que señala que los 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 (Otalora, 2001). Este fue el impuesto que articuló el anterior sistema tributario con el nuevo.

Como señala Cossio (2001), el sistema tributario boliviano estaba compuesto por pocos impuestos que de manera preponderante gravaban al consumo. Criterio compartido por García (2003), que establece que lamentablemente esta primera estructura dejó de lado la tributación sobre la renta, por considerarse que ella requería de un manejo administrativo más eficiente y que además significaba una participación más efectiva por parte de los sujetos pasivos, sobre todo 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.

La estructura tributaria instaurada por la Ley 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 (IROOB), 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).

3.4.2 IMPUESTOS INTERNOS

Los impuestos base de la estructura tributaria boliviana y que gravaban sobre los diferentes sectores y actividades del mercado interno, tenían las siguientes características:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

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 (Rodrigo & Cardenas, 2004).

Según la definición del tributarista italiano Luigi Einaudi (citado por Viscafe, 2004), 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 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 (García, 2008^a).

Como señala Rodrigo y Cardenas (2004), 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 de la neutralidad impositiva.

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.

Y desde el punto administrativo, el IVA se transforma en una fuente de fiscalización a través de la información cruzada, impulsa a que las personas exijan facturas, por el hecho de deber 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 (Rodrigo y Cardenas, 2004). Lo que hace de este impuesto la columna vertebral del sistema tributario boliviano.

REGIMEN 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 (Víscafe, 2004). Sin embargo, 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, como bien señala García (2008a), 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, es por eso que permite que las personas deduzcan el impuesto determinado mediante facturas de compras, Como establece García (2008a), el diseño del sistema tributario de la Ley 843, estableció 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.

IMPUESTO A LA RENTA PRESUNTA DE EMPRESAS (IRPE) Y A LOS PROPIETARIOS DE BIENES (IRPPB).

Como señala Villegas (2003), el impuesto al patrimonio grava el monto de los activos menos el monto de los pasivos, es decir que grava las cosas y derechos pertenencias 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 jurídicas podían tener o no pérdidas durante esa gestión. Criterio compartido por García Canseco (2008), cuando señala que el IRPE castigaba la inversión, porque gravaba a los activos, incluyendo a los bienes de capital (maquinaria, equipos y otros similares).

IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT).

Como señalan Ricardo y Cárdenas (2004) y García (2008a), 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 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 843, 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 eso 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 (Víscafe, 2004).

Dentro su característica de impuesto a las ventas, este 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).

Tributaristas como Rodrigo y Cárdenas (2004), 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.

IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS (ICE).

El ICE, como acertadamente definen Rodrigo y Cárdenas (2004), 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 (como el 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 (Rodrigo y Cárdenas, 2004). En consecuencia este impuesto entra en la categoría de impuestos indirectos.

En Bolivia el ICE grava 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.

En Bolivia los productos calificados como específicos son: cerveza, vinos, licores, chicha, cigarrillos, cigarros, y bebidas refrescantes, aunque también y sin justificación técnica incluye a los vehículos automotores (García, 2008a). Gravando a los productos de consumo prescindible.

3.4.3 REGIMENES 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, cambio el sistema tributario notablemente, cambio también la percepción y la actitud de los contribuyentes respecto al pago de impuestos, que en la primera mitad de los 80 se habían acostumbrado a no tributar (Cossío, 2001).

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 (García, 2003), 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 afecta considerablemente a la formación de la consciencia tributaria en el país.

Es así, que la eficiencia recaudadora 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 (Rodrigo & Cárdenas, 2004). En esta misma línea, García (2008a), que 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 el 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).

Como establecen Rodrigo y Cárdenas (2004), 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, representado 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 como señala García (2008a), 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.

3.4.3 IMPUESTOS O GRAVAMENES 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.

Rodrigo y Cárdenas (2004), establecen que 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 alcanzados 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 a mercado interno, con impuestos como el IVA, ICE, IEHD, de gran importancia dentro de la estructura tributaria.

3.5 SEGUNDA REFORMA, LEY 1606

Casi diez años después de la primera reforma, Bolivia volvió a modificar su estructura tributaria, esta vez basada en la Ley 1606 (1994), que realizó modificaciones importantes a la Ley 843, 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.

Otalora (2001), señala que se dio un cambio fundamental a la reforma tributaria a través de la Ley 1606 del 22 de Diciembre de 1994, 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 reemplazo 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).

Criterio compartido por García (2003), al señalar que la Ley 1606, significo 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.

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 (García, 2008a).

Las reformas impositivas (Gemmell & Morissey, 2005) que se llevaron a cabo en los países en desarrollo son consistentes con el patrón general de evolución de los impuestos así como el crecimiento de las economías donde los impuestos al comercio internacional disminuyeron en importancia y, al principio fueron sustituidos por impuestos al comercio doméstico, pero últimamente los impuestos al ingreso se convirtieron en los más importantes.

3.5.1 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 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 sobre todo los inversores, es por eso que este impuesto se constituyó en la principal modificación introducida por la Ley 1606 (García, 2008a).

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 desarrolladas, es un impuesto que grava las utilidades, definidas en los Estados Financieros, de las empresas (Víscafe, 2004).

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 1606 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 la Ley 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. (Víscafe, 2004).

IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT).

Con la reforma tributaria de 1994, a través de la Ley 1606, se asignó al IT el carácter de impuesto mínimo alternativo al IUE (Rodrigo & Cárdenas, 2004), 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 (Víscafe, 2004). Y donde es muy complicado equilibrar entre equidad fiscal y eficiencia recaudatoria, más aun si la decisión debe tomarse dentro de un concepto de crisis económico o presión social.

Criterio compartido por Rodrigo y Cárdenas (2004), que señalan que por su objeto, el IT es más 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 antagónico. 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 un económico.

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 1606, 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 YPF (65% de sus ingresos), como resultado de la incursión de las empresas privadas en la producción y comercialización de hidrocarburos en el país (Rodrigo & Cárdenas, 2004).

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 1654) su recaudación se coparticipó destinándose el 25% a las Prefecturas Departamentales y el restante 75% al TGN. Sin embargo, este impuesto no logró el objetivo de generar los ingresos antes transferidos por YPF, toda vez que por ser tratado bajo criterios políticos más que tributarios, la normativa el 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 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 (Delgadillo & Prado, 2005).

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.

Como bien establecen Rodrigo y Cárdenas (2004), el IEHD 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 diésel oíl. 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.

3.5.2 IMPUESTOS MUNICIPALES

Como señala García (2008b), la tributación municipal en Bolivia se basa fundamentalmente en la administración de impuestos al patrimonio (vehículos automotores e inmuebles). Tributación basada fundamentalmente en la normativa legal contenida en el artículo 201 de la Constitución Política del Estado, la Ley 843 (Texto Ordenado), la Ley de Participación Popular Nro. 1551 de 1994 y la Ley de Municipalidades Nro. 2028 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 (García, 2008b).

En consecuencia son ingresos municipales los provenientes de los Impuestos a la Propiedad Rural, a los Inmuebles Urbanos, a los Vehículos Automotores, motonaves y aeronaves, las patentes e impuestos establecidos por Ordenanzas Municipales.

García (2008b), al referirse a la importancia de la Ley de Participación Popular dentro e ordenamiento de la tributación, señala que la Ley 1551 de 1994, ha efectuado un cambio importante en la tributación boliviana, sobretudo en la distribución de los recursos fiscales, que a partir de ese momento incorporan el concepto de coparticipación tributaria.

La Coparticipación Tributaria se ha convertido en una de las fuentes de ingreso más destacadas en los Municipios, constituyéndose para muchos de ellos en su única fuente de ingreso municipal. Estableciendo para este efecto un sistema de distribución del total de los impuestos nacionales en: 75% para el Tesoro General de la Nación, 20% para los Municipios y 5% para las Universidades (García, 2008b).

IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE INMUEBLES Y VEHICULOS (IPBI) Y (IPVA)

Estos tributos 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 e 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 (García, 2008a).

3.5.3 REGIMENES ESPECIALES

La Ley 1606, 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 (Rodrigo & Cárdenas, 2004)

García (2008a), señala que este tipo de impuestos 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 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.

La reforma impositiva de 1994 y sus modificaciones nuevamente dieron lugar a muchos estudios, que se ocuparon del análisis de las reformas impositivas, (Cossío, 2001), como los realizados por Carcioli (1993); Banco Mundial, (1994) orientados a analizar estas reformas como generadores de riqueza o como soluciones a la pobreza.

Estos estudios tienen como tema central la estructura impositiva, pero no como un todo, sino más bien enfocados a la evasión del IVA. Cossío y Delgadillo (1994) calculan que la evasión del IVA se encontraba entre el 37 y 46 por ciento.

Huarachi (1990) hizo una estimación de la base potencial del IVA y el Government Take CAINCO (2004), describió la estructura tributaria enfocándose en las recaudaciones. Castedo y Mansilla (2002) estudio la importancia del sector informal sobre los impuestos y su estructura tributaria.

Un análisis similar fue realizado por FUNDEMOS (1998), que estimo que en Bolivia el contrabando se incrementó en el periodo 1990-1997 en un promedio anual de 16.2%, superior a la tasa de crecimiento de las importaciones totales del país en el mismo periodo.

El contrabando para el año 1997 llego a ser el 92% del PIB. El estudio compara la evasión respecto al PIB de la Industria Manufacturera, que oscila entre el 13.2% a 31.3%, con la alarmante evasión respecto del PIB del Comercio, que para de un 25.2% a un 65.9%, dato

que evidencia la importante presencia del sector informal y la incontenible competencia desleal y pérdida de competitividad, al amparo de los regímenes de excepción y un mercado interno cada vez más reducido para la actividad económica que cumple con sus obligaciones tributarias.

3.6 IMPUESTOS MINEROS E HIDROCARBURIFEROS

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

3.6.1 REGIMEN TRIBUTARIO MINERO

García (2008a), señala que en los últimos 70 años, la tributación minera en Bolivia, se ha cumplido mediante sistemas tributarios distintos a los que se aplicaban en el resto de las actividades económicas del 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 hacía poca atractiva la inversión en el sector.

La minería ha sido gravada de varias formas desde mucho antes de la Ley 843, donde fundamentalmente regía como única carga las regalías mineras, que eran 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 crean un impuesto a las Utilidades Mineras (IUM), mediante Ley 1243 (1991), con una alícuota del 30%, con un anticipo equivalente al 2.5% sobre las ventas netas.

Mediante Ley 1606 (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 al SURTAX (Alícuota Adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos no Renovables) y la incorporación del Impuesto Complementario a la Minería (ICM), introducido por el nuevo Código de Minería (Ley 1777, 1997), como anticipos del IUE, con alícuotas variables en función de las cotizaciones oficiales de los diferentes minerales en el mercado internacional (Rodrigo & Cárdenas, 2004; García, 2008a).

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 se encuentra ubicada la concesión, y un 70% destinado al sostenimiento de Servicio Técnico de Minas, Superintendencia de Minas y servicio e Geología y Minera.

Bajo la denominación de Régimen Regulatorio e Impositivo Minero, y mediante Ley 3787 (2007) se sustituye el Título VIII del Código de Minería, donde se reemplaza el ICM por la Regalía Minera (RM), las mismas que se distribuyen considerando un 85% para la Prefectura del Departamento Productor y un 15% para el Municipio Productor (García, 2008a). Siendo la RM acreditable con el IUE solo cuando la cotización oficial de cada metal o mineral, al momento de liquidar el RM sea inferior a los precios establecidos en la escala determinada para tal efecto, existiendo además una alícuota adicional del 12.5% que grava las utilidades extraordinarias, cuando las cotizaciones de los minerales sean favorables, caso contrario su pago es independiente, que desde la perspectiva doctrinal del Derecho Tributario, contraviene y vulnera el principio constitucionales, de generalidad e igualdad (Víscafe, 2008).

3.6.2 REGIMEN TRIBUTARIO HIDROCARBURIFERO

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 hidrocarburífero, 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 (García, 2008^a; Murillo, 2008).

Murillo (2008), establece que para el diseño de un sistema fiscal de hidrocarburos que garantice una recaudación de una parte razonable de la renta económica del negocio, se debe: i) asegurar una participación adecuada del Estado en la ganancia, ii) una tasa de retorno razonable para la compañía, iii) incentivos para motivar la exploración entre otras.

En el caso de Bolivia, la empresa estatal conocida como 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 General de la Nación.

Y desde esa década, como señala García Canseco (2008a), en Bolivia, se han producido importantes y traumáticos cambios en la legislación hidrocarburífera. Dictándose Leyes como: i) Ley 1194 de 1 de noviembre de 1990, ii) Ley 1689 de 30 de abril de 1996 y iii) Ley 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 1689 demasiado liberal y poco favorable al interés fiscal y la Ley 3058 (2005), si bien es favorable al interés fiscal ha introducido previsiones poco atractivas para la inversión privada.

Como establece el señalado tributarista, la tributación del 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 o 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 3058 (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 más importante del sistema tributario boliviano, ya que produce mayor rendimiento al ingreso fiscal en general, sea este nacional, departamental, municipal o universitario (García, 2008a).

3.7 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 (Comisión Revisora del Gasto Publico, 2004).

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 hacía 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 (Tanzi & Zee, 2001), 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 se tiene:

IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS (ITF)

James Tobin (citado en Víscafe, 2004 y Rodrigo y Cárdenas, 2004), premio Nobel de Economía en 1981, fue quien por primera vez en 1978, propuso establecer un impuesto a las divisas. Es por esto que este tipo de impuestos son conocidos como “impuesto Tobin”, cuyo espíritu radica en aplicar una tasa a las operaciones cambiarias, con el propósito de penalizar los flujos de capital internacionales de tipo especulativo.

Una variante de este impuesto es el aplicado en Bolivia como ITF, aplicado también en países como Colombia, Ecuador, Perú, Venezuela, Brasil y Argentina, en cuya experiencia se puede establecer que el objetivo de su implementación en Latinoamérica radica en; i) reducir la volatilidad financiera, ii) corregir desequilibrios de balanza de pagos e iii) incrementar la presión tributaria, este último aplicable al caso boliviano (Víscafe, 2004).

Si bien el objetivo de este impuesto es recaudar montos muy elevados por la intermediación de entidades financieras en los negocios internacionales, sin embargo, cuando las

operaciones se hacen a nivel local, la intermediación deja de ser indispensable, por ende su potencialidad en la generación de recursos no es la misma (Rodrigo & Cárdenas, 2004).

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 cuentas de las misiones diplomáticas así como el pago de sueldos y salarios y jubilaciones y pensiones (Rodrigo & Cárdenas, 2004).

Sin embargo, como García (2008a) señala, 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.