

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA



PROYECTO DE GRADO

**“EVASIÓN IMPOSITIVA Y PROCESOS DE FISCALIZACIÓN
TRIBUTARIA”**

POSTULANTE : *PATRICIA ERICKA SALINAS ROCHA*

TUTOR : *Lic. LUIS MEDINA RIVERO*

GESTIÓN 2010
LA PAZ – BOLIVIA

AGRADECIMIENTOS

A Dios que me ha dado la vida y fortaleza para terminar este proyecto.

A mi Tutor Lic. Luis Medina Rivero por la dedicación, el apoyo que ha brindado a este trabajo, por la dirección y el rigor que ha facilitado a las mismas.

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo:

***A mis padres Néstor y Clara quienes me
infundieron la ética y el rigor
que guían mi transitar por la vida.***

***A mi hija Yessenia por brindarme su ternura
y comprensión durante el tiempo que
dedique a este Proyecto.***

A mis hermanos por confiar en mí.

INDICE

1. Introducción	1
2. Planteamiento del problema.....	3
3. Objetivos.....	4
3.1 Objetivo General.....	4
3.2 Objetivos Específicos.....	4
4. Metodología de la Investigación.....	5
4.1 Tipo de estudio.....	5
4.2 Método de Investigación.....	5
5. Marco Teórico.....	6
5.1 Ingresos Públicos.....	6
5.2 Los impuestos.....	6
5.3 Monetización.....	8
5.4 Libertad de Establecimiento.....	8
5.5 Principio de la Capacidad Económica o de Pago.....	8
5.6 Carga Tributaria.....	10
5.7 La incidencia de los impuestos en los mercados competitivos.....	13
5.8 Reforma tributaria y el Código Tributario.....	15
5.9 Problemas de la Política Tributaria.....	25
5.10 El Sistema Tributario y los Procesos de Fiscalización.....	30
5.11 Nuevo Enfoque de Fiscalización - Procesos de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales.....	35
5.12 Fiscalización Externa.....	39
5.13 Métodos para la fiscalización externa de Contribuyentes.....	40
5.14 Métodos de Selección de Contribuyentes.....	45
5.15 Aspectos Conceptuales de la Política Tributaria en el Marco de la Descentralización Fiscal.....	47
5.16 Gestión y Aplicación de los Tributos.....	55
5.17 Procedimientos Tributarios.....	62
5.18 Formas y Medios de Notificación.....	66
5.19 Determinación de la Deuda Tributaria.....	71
5.20 Control Verificación, Fiscalización e Investigación.....	75
5.21 Recaudaciones y Medidas Precautorias.....	80
5.23 Procedimientos Especiales.....	87
5.24 Acción de Repetición.....	89
5.25 Devolución Tributaria.....	90
5.26 Restitución.....	91
5.27 Certificaciones.....	92
5.29 Recursos Administrativos.....	93
5.30 Superintendencia Tributaria.....	94
6 Propuesta.....	101
7 Conclusiones y Recomendaciones.....	107
7.1 Conclusiones.....	107
7.2 Conclusiones Específicas.....	108
7.3 Recomendaciones.....	109
8 Bibliografía.....	111

EVASIÓN IMPOSITIVA Y PROCESOS DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN

Todo sistema tributario tiene como objetivo principal el de generar los recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público. Este objetivo es conocido como suficiencia recaudadora del Sistema Tributario. Los impuestos no son la única fuente de financiamiento, la teoría financiera señala a ésta como la principal y con efectos neutrales en las finanzas publicas.

El objetivo de lograr la suficiencia recaudatoria experimenta alternativas que van desde el diseño de herramientas que permiten potenciar la recaudación de tributos ya existentes, y el accionar de la administración tributaria para mejorar o incorporar nuevos procesos de fiscalización, hasta la creación de nuevas formas tributarias o nuevos impuestos que logren suplir el déficit recaudatorio existente con la estructura tributaria tradicional.

Debido a la reacción adversa: que significa la creación de nuevos impuestos la suficiencia recaudatoria, pasa por la incorporación y mejora de los procesos de fiscalización del servicio de impuestos nacionales.

La administración tributaria a incorporado en los últimos años un nuevo enfoque el de incrementar el riesgo en los contribuyentes.

La Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales), ha incorporado en los últimos años un nuevo enfoque de fiscalización, el cual tiene como objetivo principal incrementar la sensación de riesgo en los contribuyentes.

El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento. Para la administración tributaria es la probabilidad de que los contribuyentes evasores sean detectados, sancionados y forzados a cumplir con sus obligaciones¹.

¹ SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES

La generación de riesgo esta determinada por la capacidad real, de que dispone la administración tributaria para detectar oportunamente los hechos de incumplimiento, determinar y cuantificar en forma sólida y precisa, para sancionarlos en forma efectiva y para forzar a su cumplimiento.

El riesgo se manifiesta en el contribuyente en dos formas:

- **Riesgo objetivo**

Es la probabilidad de que un contribuyente sea sujeto a un proceso de fiscalización por el Servicio de Impuestos Nacionales.

- **Riesgo subjetivo**

Es la sensación de riesgo que permanece latente en el contribuyente y en otros que no han sido sujetos a procesos de fiscalización, pero que en un futuro inmediato, si cometen alguna irregularidad - pueden ser fiscalizados.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Sistema Tributario nacional se caracteriza por registrar altos niveles de evasión y/o defraudación tributaria, bajo nivel de conciencia tributaria y la existencia de gran cantidad de beneficios tributarios y tratamientos especiales, los cuales significan una importante pérdida de recursos fiscales y afectan la suficiencia recaudatoria frente a los mayores requerimientos de recursos, necesarios para cumplir las metas fiscales, toda Administración Tributaria debe tener una estrategia para cumplir con sus responsabilidades. La Administración Tributaria debe promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias buscando una relación equilibrada y transparente con el contribuyente, facilitándole ese cumplimiento y prestándole un servicio con los más altos estándares de calidad. No obstante, al mismo tiempo debe disponer de los medios para controlar el fraude y la evasión fiscal, a través de sus facultades de control.

Así, el Servicio de Impuestos Nacionales mediante los nuevos procesos de fiscalización (implementación de una nueva estrategia de control) y las estrategias de inteligencia fiscal (son todos los procesos de análisis e investigación previos al proceso de control, que permiten detectar posibles hechos de evasión y o defraudación) pretenden disminuir la evasión y/o defraudación.

La baja sensación de riesgo existente y la falta de resultados directos, se debían principalmente a la elección discrecional de los contribuyentes a ser fiscalizados, a los procesos anticuados de fiscalización, la falta de transparencia del personal que era elegido por el gobierno de turno y por la falta de una visión, misión y objetivos por parte de la administración tributaria.

No existía una diferenciación entre fiscalización y auditoría. La fiscalización se encarga de la revisión, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, es un control para detectar defraudación y/o evasión. Abarca mucho más que una auditoría que también es una herramienta para realizar una fiscalización.

III. OBJETIVOS

3.1 Objetivo General

Proporcionar los recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público y su efecto a la evasión y/o defraudación contribuyendo a disminuir la evasión.

3.2 Objetivos Específicos

- ❖ Determinar la eficiencia y el grado de efectividad de las fiscalizaciones.
- ❖ Determinar si existe una cultura impositiva, de ser así, establecer y precisar, cuáles son esos factores.
- ❖ Verificar la eficacia de los procedimientos de una fiscalización.

IV. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación es analizar e identificar la conducta del contribuyente que se establecerá mediante la relación causa-efecto, entre los elementos que componen la temática del trabajo de investigación.

4.1 Tipo de Estudio

El tipo de estudio que identifica el presente trabajo es el explicativo, porque su fuerza radica en que va más allá de la descripción a las causas de los eventos. Su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se desarrolla éste, o por qué dos o más variables están relacionadas.

El propósito y objetivo es el de identificar la evasión impositiva y los procesos de fiscalización tributaria en la economía del país.

La ventaja de la investigación explicativa, es que se presenta una relación causal, no solo persigue describir o acercarse al problema, sino que se intenta encontrar las causas del mismo.

4.2 Método de Investigación

Se aplicará el método deductivo, ya que partiendo del planteamiento central se llegará a la deducción de premisas específicas para aplicarlas a un contexto concreto.

De igual modo se aplicará el método inductivo, ya que al existir un discernimiento particular del tema, se pretende formular el planteamiento central.

V. MARCO TEÓRICO

5.1 Ingresos Públicos

La fuente más importante de los ingresos públicos son los distintos tipos de impuestos aplicados a la economía. Estos impuestos pueden clasificarse en tres categorías amplias: los impuestos a la renta de las personas y empresas, que incluyen el impuesto provisional sobre el salario; el impuesto al gasto, que incluyen el impuesto a la compra – venta, los impuestos específicos y los aranceles de las importaciones; y los impuestos a la propiedad, que abarcan una amplia variedad de gravámenes a casas y edificios, terrenos agrícolas y residenciales, y herencias.

Los impuestos también se dividen entre directos e indirectos, aunque estos términos son algo imprecisos. La clasificación de "directo" por lo general se refiere a los impuestos que se aplican directamente a las personas naturales y jurídicas, en tanto que los "indirectos" son los aplicados a bienes y servicios. El impuesto a la renta y el impuesto a la propiedad, caen en la primera categoría; mientras que el impuesto a la compra – venta y los aranceles a las importaciones caen en la segunda.²Otras fuentes de ingresos son las ganancias (o pérdidas) de las empresas del Estado, los prestamos (externo o interno), cobros a usuarios (directamente relacionados con el servicio o producto).

La tendencia de la política fiscal es incrementar los ingresos, por la vía de los impuestos reduciendo la evasión y/o defraudación. De esta manera Bolivia estaría en condiciones de ser un país autosustentable que solo dependa de sus ingresos.

5.2 Los impuestos

Entendemos aquí los impuestos en su aceptación más amplia, como las aportaciones y retribuciones obligatorias al Estado de tipo monetario, sin contraprestación específica y que se realizan en función de la capacidad

² Macroeconomía en la Economía Global, segunda Edición, Felipe Larran B. Jeffrey D Sachs. Pág. 50

económica de los sujetos. Se trata, por consiguiente, de una figura clave de los ingresos públicos que tiene una naturaleza eminentemente coactiva. En este sentido, suponen una forma de solventar el problema del polizón³, o del viajero sin billete, en el consumo de los bienes públicos y de hacer viable la financiación de su producción. No obstante, la naturaleza obligatoria de los impuestos puede ser un campo favorable para la generación de situaciones injustas, donde un grupo social utilice el mecanismo fiscal en su propio beneficio y, asimismo, un exceso de impuestos puede tener un alto coste en términos de eficiencia al disminuir la frontera de posibilidades de producción.

Los impuestos nacen propiamente junto a los Estados. Son los primeros estados imperiales (egipcio, persa, chino,...) los que en mayor medida afinan sus maquinarias recaudadoras, constituyendo éstas el principal eje de vertebración administrativa y militar. Es el incremento de la productividad de los sistemas de organización económica (por ejemplo, a través de la agricultura de regadío) lo que hace posible la generación de un excedente (el producto social menos el consumo necesario para producirlo), el cual en buena parte es desviado hacia el Estado a través de los impuestos. Durante la edad media, y tras la desintegración del imperio romano, la relación feudal encubría un cierto tipo de práctica tributaria, donde lo que se cedía era trabajo personal. Las diferencias, en consecuencia, entre los tributos feudales (de la antigüedad) y los impuestos modernos, las podemos citar: monetización, libertad de establecimiento y principio de capacidad económica o de pago.

³ Supongamos que todo el mundo valorara la defensa nacional, pero el Estado no la suministrara. ¿Podría colmar este vacío una empresa privada? Para hacerlo, tendría que cobrar por los servicios suministrados. Pero cómo todos los ciudadanos sabrían que acabarían beneficiándose de sus servicios, independientemente de que contribuyeran o no a costearlos, no tendrían ningún incentivo para pagarlos voluntariamente. Ésta es la razón por la que debe obligarseles a financiar estos bienes mediante impuestos. La renuncia de la gente a contribuir voluntariamente a la financiación de los bienes públicos se denomina el problema del polizón. Stiglitz, ECONOMÍA DEL SECTOR PÚBLICO, Pagina 134.

5.3 Monetización

Los impuestos modernos se pagan en dinero y no en horas de trabajo o en mercancías, como ocurría con frecuencia en la antigüedad y en la edad media. Esto simplifica considerablemente la gestión recaudadora.

5.4 Libertad de Establecimiento

Esta libertad permite elegir la jurisdicción fiscal a la que el contribuyente debe someterse, aunque está ponderada por las limitaciones jurídicas al movimiento de las personas entre países y por las regulaciones establecidas en los convenios internacionales de tipo fiscal.

5.5 Principio de la Capacidad Económica o de Pago

El ciudadano pagará impuestos básicamente en función de la renta que percibe. La tributación impositiva puede establecerse considerando el momento y la fuente de generación de las rentas o al tenor de las ocasiones en que éstas se gasta. Asimismo, pueden obedecer a manifestaciones transitorias de la misma (impuestos indirectos). No hay que confundir este principio con el "principio de beneficio"⁴. Según éste, los ciudadanos pagan al Estado en proporción al beneficio que obtienen de los servicios prestados por el mismo o del coste que supone su prestación. En este caso no hablaremos de impuesto sino de tasas, precios públicos o contribuyentes especiales.

⁴ De acuerdo con esta teoría, que se remonta a Adam Smith y a los primeros tratadistas, un sistema fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. De acuerdo con este principio el sistema fiscal verdaderamente equitativo diferirá en función de la estructura de gasto. Por lo tanto el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, sino también de política de impuestos y de gasto. Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, HACIENDA PÚBLICA TEÓRICA Y APLICADA. Página 266.

5.5.1 Principios Impositivos

Todo sistema tributario debe contar con características deseables que puedan asignar a los contribuyentes los impuestos sin discriminación, pero también debe ser capaz de una pronta adaptabilidad a la situación económica de un país, por tanto, todo sistema tributario debe cumplir con los siguientes principios: eficiencia económica, sencillez administrativa, flexibilidad, sensibilidad política y justicia o equidad.

5.5.1.1 Eficiencia Impositiva

El sistema tributario no debe distorsionar la asignación eficiente de los recursos. Esto es, no debe inducir decisiones económicas de los agentes distintos a las que adoptarían en una situación de carácter competitivo. Ello significa que el sistema tributario no debe afectar negativamente al crecimiento económico y al buen funcionamiento de la competencia que lo hace posible.

5.5.1.2 Simplicidad Administrativa

Se refiere a la simplicidad en los procedimientos tributarios y a la minimización de los costes de la gestión recaudadora, tanto por la parte de los mismos que asume directamente la administración pública, como por aquella que recae de forma individualizada en los contribuyentes.

5.5.1.3 Flexibilidad

Hace alusión a la capacidad de adaptación rápida del sistema fiscal a las variaciones cíclicas y estructurales de la economía. Remite, por tanto, a las respuestas estabilizadoras de la política impositiva con la finalidad de atenuar los ciclos económicos.

5.5.1.4 Sensibilidad Política

Tiene que ver con la transparencia de los costes fiscales individuales y colectivos, con las condiciones informativas en cuanto a las cargas fiscales que permitan al contribuyente reflejar adecuadamente en las votaciones sus preferencias sobre las políticas públicas. Un grado elevado de sensibilidad política del sistema tributario limitaría el fenómeno de la elusión fiscal, que, como sabemos, enmascara los costes y beneficios que para el ciudadano se deriva de la actividad pública.

5.5.1.5 Justicia o Equidad

El sistema tributario debe responder a los criterios comúnmente aceptados de justicia en el tratamiento de los diferentes individuos. Estos criterios pueden adoptar dos perspectivas, la equidad vertical⁵, que es el principio que dice que se debe tratar fiscalmente de forma distinta a personas que están en circunstancias diferentes. Y el de la equidad horizontal⁶, que nos indica la igualdad de circunstancias, el trato fiscal debe ser idéntico.

5.6 Carga Tributaria

El gobierno requiere financiamiento para desempeñar los roles que le corresponden. De aquí la existencia de los impuestos.

⁵ La Equidad Vertical establece que algunos individuos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos y que deben pagarlos. Esto plantea tres problemas: determinar quien debe pagar en principio un tipo más alto; poner en práctica este principio, es decir, elaborar unas normas fiscales que correspondan a este principio, y decidir, si una persona se encuentra en condiciones de pagar el tipo más alto, cuánto más debe pagar en relación con los demás.

Son tres los criterios más habituales para juzgar si una persona debe pagar más que otra: el de su mayor capacidad de pago; el de su mayor nivel de bienestar económico, y el que reciba más prestaciones del Estado. LA ECONOMIA DEL SECTOR PUBLICO, 28 EDICIÓN, Stiglitz Pagina 442.

⁶ Se dice que un sistema tributario es Equitativo Horizontalmente si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato. Así, por ejemplo, un sistema tributario que discriminase por motivos raciales, sexuales o religiosos seria generalmente considerado como injusto desde este punto de vista. Aunque la idea subyacente está bastante clara, existen dos conceptos vagos en la definición: ¿Qué significa que dos personas sean idénticas en todos los aspectos? ¿Y qué significa que dos personas reciban el mismo trato? *Ibíd.*

El Sistema tributario se inserta en las economías para absorber desde el sector privado, los recursos para el financiamiento del gobierno en todos sus ámbitos. Sin embargo, al hacerlo se esta introduciendo una distorsión que afecta los precios relativos en la economía, y de esta forma altera las decisiones de los agentes privados introduciendo un costo en términos de una más eficiente asignación de recursos.

5.6.1 Efectos de los Impuestos en la conducta de los Agentes Económicos

Debido a la complejidad del sistema tributario y sus efectos en las unidades económicas, los impuestos deben pretender aminorar la respuesta negativa de los contribuyentes. Pero la mayor parte de los impuestos afectan directamente en la conducta del contribuyente debido a que distorsionan o corrigen dicha conducta.

5.6.2 Impuestos Neutrales

El contribuyente no puede hacer nada por alterar su obligación tributaria, no tiene forma de aminorarla o quedar exento de la misma. Son impuestos que dependen de características inalterables de los individuos como pudieran ser la edad y el sexo. Son impuestos también denominados de cuantía fija.

Los impuestos no distorsionadores pueden provocar efectos renta⁷, es decir, modificaciones en la cantidad de bienes demandados debido a la variación del ingreso real del consumidor, a la alteración de su renta disponible para el consumo.

⁷ El efecto de un impuesto sobre la renta puede descomponerse en dos partes, un impuesto sobre los salarios más un impuesto sobre la renta procedente de intereses. Un impuesto sobre los salarios desplaza la restricción presupuestaria en sentido descendente y en paralelo. Un impuesto sobre la renta procedente de intereses (con la posibilidad de reducir los intereses) hace girar la restricción presupuestaria. LA ECONOMIA DEL SECTOR PUBLICO, 28 EDICIÓN, Stiglitz Pagina 492.

5.6.3 Impuestos Distorsionadores

Su devengo y liquidación dependen de características que el individuo (sujeto pasivo) puede alterar. Por tanto, pueden inducir modificaciones en la conducta para aminorar el impuesto o para evitarlo, de ahí, la calificación de distorsionadores. Los impuestos sobre el consumo, sobre la producción o sobre la renta personal, son impuestos distorsionadores.

Además de provocar *efectos renta*, genera, asimismo, *efectos sustitución*. El efecto sustitución supone el cambio en la cantidad demandada debido al cambio en los precios relativos de los bienes; el impuesto encarece o abarata unos bienes con relación a otros, con la cual altera las pautas de consumo de esos bienes.

5.6.4 Impuestos Correctores

Son aquellos que se utilizan para corregir algún fallo del mercado, por lo cual posibilitan la mejora de la eficiencia en la asignación de los recursos. Este sería el caso de los impuestos que pretenden incorporar el coste social de las externalidades negativas al precio de los bienes, de modo que los precios se igualen a sus costes marginales sociales (impuestos ecológicos y similares).

5.6.5 Traslación Impositiva

Se denomina traslación impositiva al proceso de ajustes económicos en cadena, realizados a través de los distintos tipos de mercado, que puede conducir a que la distribución final de la carga económica de los impuestos, difiera considerablemente de la distribución inicial legalmente establecida.

La traslación puede ser, en primer termino, hacia delante, lo que significa que el contribuyente legal (sujeto pasivo) repercutirá la carga tributaria a otro agente económico mediante una elevación del precio de los bienes que produce. La traslación hacia adelante, será parcial, si la subida de precios es inferior al 100% del importe del impuesto; será una traslación total, cuando el incremento de precios es igual a la carga impositiva, es decir, una subida del 100%; y, en

determinadas condiciones de mercado, puede producirse una traslación superior al 100%.

La traslación hacia atrás supone una reducción de la demanda de bienes y servicios, o de los factores productivos consumidos, por parte del contribuyente legal. Un impuesto sobre la industria, puede traducirse en una disminución en la demanda, que ésta efectúa de factores productivos necesarios para el desarrollo de su actividad, lo que, a su vez, puede derivar en una disminución del precio de estos factores.

Un ejemplo de los efectos complejos de traslación producidos por un impuesto, lo podemos encontrar en el Impuesto a las Utilidades de Empresas, que grava el beneficio que fiscalmente se estima producen las entidades mercantiles (su base imponible) y que cabe sintetizar en el siguiente esquema:

Impuesto a las Utilidades de Empresas: según la normativa vigente, lo pagan las empresas, puesto que, formalmente, la carga impositiva significa menores beneficios a disponer para invertir o poder repartir entre los propietarios de la sociedad. Sin embargo, la introducción de esta carga impositiva puede trasladarse a otros sujetos económicos mediante:

- Precios de los productos -> pagan los consumidores.
- Demanda de trabajo -> salarios-> pagan los trabajadores.
- Inversión de la empresa -> rentabilidad del capital -> pagan los inversores -> inversión en otros sectores.

5.7 La incidencia de los impuestos en los mercados competitivos

El supuesto de impuesto unitario, sobre la producción de cerveza que es igual a 10 unidades monetarias por botella. Hay que diferenciar lo que es un impuesto unitario o por unidad física de producción, como es el caso que discutimos, de un impuesto *ad valorem*, que operaría sobre el valor de mercado del producto, ya que los efectos de la incidencia impositiva pueden tener características diferentes.

Al tratarse de un impuesto unitario sobre la producción, el impuesto afecta de la misma manera a cualquiera que sea del nivel de oferta, lo cual provoca un desplazamiento general de la curva de oferta. En el análisis gráfico, la curva que se desplaza es la de oferta y el eje de precios corresponde en sus valores de equilibrio a lo que paga el consumidor, porque se adopta la perspectiva de un impuesto que recae nominalmente en el productor.

La lectura del análisis gráfico la podemos dividir en tres momentos o fases:

(1) p_0 = precio de equilibrio sin impuestos = 100

q_0 = producción de equilibrio sin impuestos = 1 millón de botellas

(2) p'_0 = precio a que la empresa vendería la misma cantidad (q_0) repercutiendo íntegramente el impuesto (= 110), determina el desplazamiento de la curva de oferta, pero no es un precio de equilibrio que vacíe el mercado

(3) p_1 = precio de equilibrio con impuestos (= 105)

P_e = precio que reciben las empresas descontando los impuestos (= 95)

q_1 = producción de equilibrio con impuestos (< 1 millón de botellas), es menor que q_0 , dado que los consumidores no están dispuestos a pagar más de P_1 .

El impuesto, por consiguiente, se traslada hacia delante en un 50%, lo que significa que los consumidores pagan en términos efectivos un 50% de la carga impositiva.

5.7.1 Incidencia de los impuestos en los mercados competitivos: casos extremos de traslación impositiva

La forma que adopten las curvas de oferta y de demanda determina el tipo o grado de traslado del impuesto a los consumidores, lo que se refleja en el importe en que se incrementa el precio de mercado. Las formas de las curvas dependen,

asimismo, del grado de elasticidad respecto al precio que tengan las funciones de oferta y demanda.

Los casos extremos de traslación impositiva son los siguientes:

- 1) Oferta perfectamente elástica: el precio sube en el importe del impuesto, el traslado es del 100% de la carga impositiva hacia los consumidores. Es el caso hacia el que se aproximan algunos productos agrarios, cuyo nivel de producción es muy sensible a las oscilaciones de precios en el mercado.
- 2) Demanda perfectamente inelástica: también en este supuesto el precio sube en el importe del impuesto y el traslado hacia los consumidores es del 100%. La demanda de bienes de primera necesidad tiende a ser inelástica a partir de ciertos niveles (son bienes de los que no se puede prescindir).
- 3) Oferta perfectamente inelástica: el precio no sube tras la introducción del impuesto y el traslado al consumidor es nulo, el impuesto lo soportan íntegramente los productores. La oferta turística y para-hotelería (apartamento) tiene por su naturaleza un importante factor de rigidez (la capacidad de oferta no es fácilmente medible según las condiciones del mercado).

Demanda perfectamente elástica: aquí tampoco sube el precio y el impuesto lo soporta por completo los productores. La demanda de bienes de lujo suele tener un elevado grado de sensibilidad frente a las variaciones de precios (son bienes más fácilmente prescindibles que otros).

5.8 Reforma tributaria y el Código Tributario

El sistema tributario boliviano durante los últimos quince años ha sufrido constantes reformas, en lo que se refiere a los impuestos. Se han simplificado los impuestos pasando de un sistema anticuado, a uno moderno y eficaz en lo que se refiere a la aplicación de la ley en materia tributaria.

La promulgación de la Ley No 843 de 20 de mayo de 1986 y su posterior reglamentación, ha conformado en el país una nueva legislación tributaria que modifica sustancialmente el Sistema Tributario vigente hasta esa oportunidad⁸.

Hasta la promulgación de esta Ley, el sistema tributario boliviano era caótico, conformado por cerca de 400 pequeños impuestos, que dificultaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, que estaban sometidos a un complicado manejo administrativo. La evasión, la defraudación, la corrupción eran el resultado de todo ese complejo esquema tributario. Por eso, la elaboración del nuevo sistema tributario, debía tomar en cuenta algunas pautas que tomaran en consideración esa realidad⁹.

Sin embargo, el diseño básico del nuevo sistema tributario estuvo fundado en impuestos vinculados al consumo, en el cual el eje o fundamento de la tributación es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Esta estructura resultaba de fácil manejo administrativo y contribuía a la proyección de mayores ingresos fiscales que permitirían elevar la presión tributaria que en ese momento estaba en alrededor de 1 % (uno por ciento) del PIB¹⁰.

Con estos breves antecedentes, algunos de los criterios que se utilizaron para la dictación de la nueva ley tributaria, de acuerdo a sus proyectistas, fueron¹¹ :

- Simplificación, siete impuestos sustituyen a todos los impuestos anteriores.
- Introducir criterios de universalidad y equidad en el manejo y aplicación de los impuestos.
- Para evitar la evasión y aún la defraudación, la carga tributaria total no debía exceder de un 15% a un 20%.

⁸ DERECHO TRIBUTARIO – PRIMERA EDICION: Oscar García Canseco. Pág. 133

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ *Ibíd.*

- Eliminar la renta destinada, porque ella distorsiona el manejo de la recaudación tributaria.
- Eliminar la corrupción, a través de un sistema tributario transparente y poco proclive a manejos contables "arreglados", difíciles de controlar administrativamente y sobre todo es que se requería mucho de la fiscalización.

La Ley 843, conocida como la Ley de Reforma Tributaria, resumía en gran medida estos criterios y permitió revertir en poco tiempo el descenso del ingreso fiscal. Efectivamente en no más de dos gestiones la presión tributaria se elevó a más del 10%.

La Ley 843 fue objeto de una importante modificación con la promulgación de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994. Sobre todo esta variación fue para cambiar el Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) por el Impuesto a las Utilidades de Empresas (IUE).

Las reformas implementadas en América Latina en los años 80 y 90 estuvieron lejos de crear nuevos tributos y más bien apuntaron fundamentalmente a simplificar y racionalizar los sistemas existentes, a la vez que potenciar el accionar de las administraciones tributarias, en busca de un mayor nivel de ingresos ¹².

Desde mediados de los ochenta, la mayoría de los gobiernos de la región, con diferencias de grado y de alcance, introdujeron importantes reformas a sus respectivos regímenes tributarios y arancelarios, las cuales fueron complementadas por medidas de modernización de las administraciones tributarias. Estas reformas fueron el antecedente de los actuales Sistemas Tributarios de la región¹³.

¹² CEPAL (1998), Tanzi (2000), Pita (1994), entre otros.

¹³ ANALISIS DE LOS EFECTOS Y ESTRUCTURA DE NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIA COMO ALTERNATIVA Y/O COMPLEMENTO PARA CONSEGUIR LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA EN AMERICA LATINA. LA EXPERIENCIA PERUANA. Jorge Luis Sánchez Verocena, SUNAT PERU.

Mediante tales reformas se trato de alcanzar los clásicos objetivos de suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad - especialmente horizontal - en la distribución de la carga. Al mismo tiempo, se intentó promover una adaptación funcional de las bases y tasas impositivas a los requerimientos de los programas de estabilización y reformas estructurales iniciados en la Región, los mismos que buscaban combatir las presiones inflacionarias y desequilibrios externos producto del elevado déficit fiscal.

5.8.1 Sistema Tributario Boliviano

El sistema tributario boliviano tiene que ser coherente con la política tributaria que maneja el gobierno, para que mediante la recaudación sobre la base de los tributos pueda cumplir con los fines previstos.

En Bolivia, la promulgación, lineamientos y ejecución de la Ley en Materia Tributaria define los impuestos que integran el sistema tributario y la forma de aplicación en función a los requerimientos de la política económica general. La entidad encargada de esta función, es el poder ejecutivo a través del ministerio de hacienda.

5.8.2 Legislación Tributaria

Provee el conjunto de normas legales necesarias para la correcta formulación y aplicación de los impuestos, regulando las relaciones entre la administración y los contribuyentes. En el caso boliviano, la Constitución Política del Estado, el Código Tributario, la Ley 843 y sus reglamentos, así como disposiciones administrativas complementarias son las normas generales que regulan la actividad recaudadora del estado.

Mientras que la legislación sobre el gasto, ésta se necesita con carácter anual para hacer consignaciones, ya sea para programas existentes o nuevos, no es este el caso necesariamente de la política impositiva. La estructura impositiva

existente proporciona un flujo continuo, aunque fluctuante, de ingresos sin que se adopte ninguna acción legislativa posterior. Sin embargo, puede llevarse a cabo alguna acción para ajustar los ingresos generales a las cambiantes necesidades de gasto y a las condiciones económicas. Pueden existir reformas estructurales para tratar los aspectos de la imposición sobre el sector privado y ajustar la distribución de la carga impositiva¹⁴.

5.8.3 Administración Tributaria

Es el órgano de derecho público que realiza la gestión administrativa del sistema tributario, con el objetivo de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. En el sistema boliviano, esta función es ejercida por el Servicio de Impuestos Nacionales.

El fin de la administración tributaria es de proveer al Estado los recursos necesarios para su funcionamiento. Toda administración tributaria debe tener una estrategia para cumplir con sus responsabilidades. La administración tributaria moderna, debe promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias buscando una relación equilibrada y transparente con el contribuyente, facilitándole ese cumplimiento y prestándole un servicio con los más altos estándares de calidad. No obstante, al mismo tiempo debe disponer de medios para controlar el fraude y la evasión fiscal, a través de sus facultades de control.

5.8.4 Fundamentos Jurídicos del Sistema Tributario Boliviano

Son fuente del derecho tributario con carácter limitativo y prelación normativa los siguientes¹⁵:

- ❖ La Constitución Política del Estado.
- ❖ Los convenios y tratados internacionales aprobados por el poder legislativo.

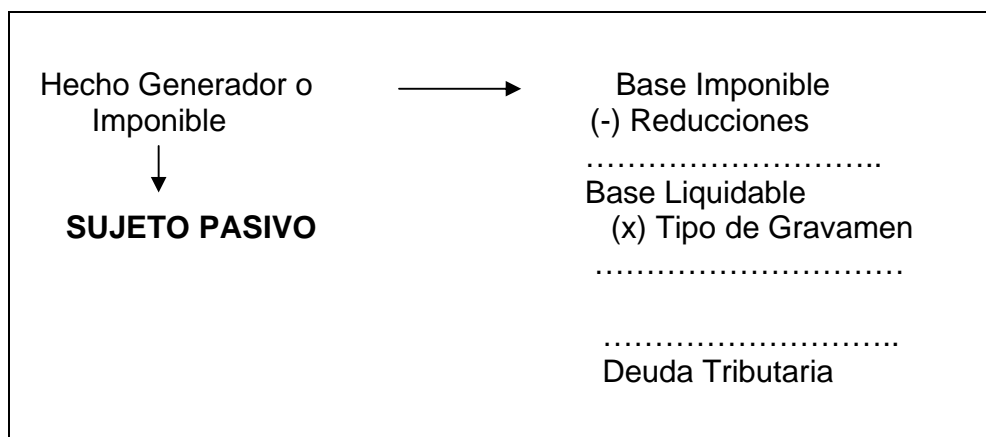
¹⁴ Hacienda Pública Teoría aplicada, Quinta Edición, Richard a. Musgrave, Peggy Musgrave. Pág.41

¹⁵ LEY 2492 – CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO, ART. 5.

- ❖ El Código Tributario y sus modificaciones posteriores establecen los tipos de tributos y su clasificación, asimismo, determinan los conceptos y las figuras tributarias básicas que articulan el sistema (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, cuota tributaria, deducciones, deuda tributaria, sujeto pasivo, etc.).
- ❖ Las Leyes.
- ❖ Los Decretos Supremos.
- ❖ Resoluciones Supremas.
- ❖ Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en el Código Tributario.
- ❖ Las ordenanzas municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Congreso Nacional.
- ❖ La doctrina.
- ❖ La jurisprudencia.

5.8.5 Elementos Básicos del Impuesto en el Sistema Tributario Boliviano

El sistema tributario boliviano, presenta el siguiente esquema general de la estructura de un impuesto:



5.8.6 Hecho generador o imponible

Conjunto de circunstancias de hecho, cuya realización origina la obligación tributaria. Por ejemplo, la obtención de rentas por el cobro de honorarios como resultado de una actividad profesional, lo que constituye un hecho imponible sujeto al impuesto RC-IVA.

A este respecto al Art. 37 del código tributario boliviano señala que "hecho imponible es el expresamente determinado por la Ley para tipificar el tributo cuya relación origina el nacimiento de la obligación tributaria"¹⁶.

5.8.7 Sujeto Activo

Es el ente recaudador del impuesto o más propiamente quién tiene la facultad de cobrar los tributos o más específicamente los impuestos. El Poder Legislativo, a través de la Ley señala que rama o institución del estado hace efectivo el ejercicio de este derecho¹⁷.

En el Art. 21 del Código Tributario Boliviano, establece que es "Sujeto Pasivo de la relación tributaria, el ente acreedor del impuesto"¹⁸.

5.8.8 Sujeto Pasivo

Es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de la prestación tributaria. Hay que distinguir entre el contribuyente, sujeto pasivo, y el responsable legal de liquidar el impuesto (por ejemplo, en el caso de las obligaciones de retención impositiva de salarios, honorarios y alquileres). Igualmente, diferenciar entre el sujeto pasivo y el sujeto que efectivamente soporta la carga económica, que puede no coincidir debido al fenómeno de traslación de la carga tributaria que

¹⁶ Código Tributario Boliviano – Ley 1340

¹⁷ DERECHO TRIBUTARIO de Oscar García Canseco. Primera Edición. Pág.71

¹⁸ Código Tributario Boliviano – Ley 1340

puede producirse para ciertos impuestos indirectos en determinadas condiciones de mercado.

El Art. 22 del Código Tributario Boliviano, señala a este respecto: "Es Sujeto Pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de Contribuyente o de Responsable"¹⁹.

5.8.9 Base Imponible

Es la cuantificación monetaria del hecho imponible. Hay distintas vías para estimar la base imponible. La evaluación directa supone la recopilación de documentos y datos personales, la declaración voluntaria y un régimen de inspección y sanciones. El sistema objetivo, que a diferencia de la evaluación directa, se basa en signos externos o índices para efectuar la cuantificación, es más sencillo y barato de gestionar, pero mucho menos preciso.

5.8.10 Base Liquidable

Resulta de deducir de la base imponible, las reducciones contempladas en la normativa. Por ejemplo, en el caso de la liquidación del ingreso de los Profesionales Independientes, estas reducciones estarían constituidas básicamente por los gastos necesarios para desarrollar la actividad profesional (alquileres oficinas, luz oficina, etc.).

5.8.11 Tipo De Gravamen O Alícuota

Es el porcentaje a aplicar sobre la Base Liquidable. Puede ser fijo o variable.

5.8.12 Cuota Tributaria

Es el resultado del producto entre la Base Liquidable y el Tipo de Gravamen.

¹⁹ Código Tributario – Ley 1340.

A la cuota tributaria se le pueden deducir cantidades en concepto de incentivos o bonificaciones por determinadas actividades o circunstancias, así como, los pagos a cuenta del impuesto realizados con anterioridad mediante retenciones o declaraciones parciales. Y, en sentido opuesto, la cuota tributaria puede verse incrementada por recargos resultantes de intereses de demora por liquidación fuera de plazo o por sanciones debidas a incumplimientos tributarios.

5.8.13 Elementos Temporales

Fechas en el ciclo de vida del impuesto como es la fecha de devengo, la fecha de declaración, la fecha de pago, la fecha de prescripción, etc.

5.8.14 Evasión Fiscal

Comprende todas las actividades llevadas a cabo por los sujetos pasivos, a objeto de evitar total o parcialmente el pago de impuestos. La evasión puede ser absoluta cuando merma los ingresos fiscales y es una actividad ilegal. Si la evasión se traduce en infracción administrativa o delito fiscal se denomina fraude fiscal.

Constituirá una evasión relativa, si se evita el gravamen, pero éste cae sobre un tercero, por lo cual algunos lo consideran legal. También puede adoptar la forma de elusión fiscal en el caso de operaciones evasoras dentro de la legalidad.

5.8.15 Elusión Fiscal

Acto tendente a eludir un impuesto o tributo de forma lícita, a través de la no realización del hecho imponible. El sujeto opta por la renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen impositivo o busca el amparo de paraísos fiscales.

5.8.16 Fraude Fiscal

Toda conducta defraudadora llevada a cabo por el sujeto pasivo para engañar de forma maliciosa a la Hacienda Pública, en el contenido de sus declaraciones

fiscales, ocultado total o parcialmente el hecho imponible, sujeto a gravamen fiscal. Es objeto de sanción en calidad de infracción administrativa o de delito fiscal. El fraude puede ser general, cuando se elude la generalidad de los impuestos, o especial cuando viene referido a uno o varios impuestos. La norma defraudadora es la que se elude aplicar, y la norma de cobertura es la que sustituye a la estrictamente aplicable. La posibilidad y la cuantía de la defraudación dependen habitualmente de la relación entre los beneficios esperados como consecuencia de la misma y los costes de las sanciones que conllevaría, de la probabilidad de ser descubierto y del conocimiento que la administración tenga de las causas y mecanismos que la caracterizan.

5.8.17 Factores que aumentan la complejidad del sistema tributario

Una de las características distintivas de la evolución contemporánea de la legislación fiscal, es el progresivo aumento de su complejidad, lo cual se debe a factores como los siguientes:

5.8.18 Alto grado de informalidad y bajos niveles de conciencia tributaria

La informalidad se refleja en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando. Muestra la participación de la informalidad en el PIB de diferentes países de Latinoamérica. Se observa como la media se ubica en 41 %, nivel extremadamente elevado y que representa un gran potencial de recursos para la Administración Tributaria.

Como consecuencia directa del alto grado de informalidad existente en las economías de la región, la evasión tributaria es una práctica común y representa una importante pérdida de recursos para el fisco.

Si bien no existen muchas estadísticas respecto a los niveles de evasión en la región, la información disponible para el caso del IVA²⁰ da cuenta de un porcentaje promedio de 37% en el ámbito de Latinoamérica, lo que significa que se está dejando de recaudar algo más de la tercera parte de lo que corresponde. Dada la significativa importancia relativa al IVA respecto al resto de tributos, consideramos que la reducción de estos indicadores de evasión representa una importante fuente para el incremento de ingresos.

5.9 Problemas de la Política Tributaria

Además de los problemas anteriormente mencionados, las economías latinoamericanas conviven con tres problemas, que de diversas maneras se retro-alimentan y terminan por minar cualquier importante iniciativa de los gobiernos para un manejo ordenado de la economía. Lerda²¹.

a. Rigidez Presupuestaria

Cuando se presenta este problema aumentan las presiones por impulsar reformas tributarias destinadas a incrementar la recaudación con urgencia para atender la demanda de gastos.

b. Rentas Vinculada

En numerosas economías de la región se observa un excesivo grado de vinculación de ciertas fuentes de ingresos tributarios a destinos específicos, lo cual termina potenciando los problemas de rigidez presupuestaria.

²⁰ Cabe señalar que la mayoría de estimaciones de evasión tributaria consideran dentro de dicho concepto la elusión tributaria y la brecha de pago, los que sin embargo tienen menor participación con relación a la evasión propiamente dicha.

²¹ LERDA JUAN CARLOS. Movilización de recursos a través de reformas Tributaria en América Latina: Probabilidades, limitaciones y desafíos. Trabajo invitado al III taller regional CIAT/ONU/SRF sobre tributación realizado en la ESAF, ministerio de Hacienda, Brasilia DF, Brasil.

c. Elevado Nivel de Renuncia Tributaria

Es otra característica de la fiscalidad latinoamericana, asociada al uso de incentivos y beneficios tributarios otorgados a quienes cumplen determinados requisitos. Esto es una manera indirecta de hacer gasto público en apoyo al cumplimiento de las metas de políticas del gobierno tales como atraer inversión extranjera, directa, promover el desarrollo industrial o regional, apuntalar algunas industrias estratégicas, entre otros. El nombre "renuncia tributaria" se origina en que el otorgamiento de beneficios tributarios da lugar a una "renuncia" por parte de la administración de los impuestos que en una situación normal hubiera recaudado. A esta figura también se le suele llamar gasto tributario y forma parte de la política cuasi - fiscal. Numerosos analistas e investigadores²² coinciden en señalar que la renuncia tributaria constituye una importante fuente de fragilidad fiscal en América Latina.

En la actualidad, la globalización en el tema tributario agudizó la interdependencia de los sistemas tributarios hasta el punto de resultar imprescindible que las reformas tributarias que ahora se promueven, tomen en cuenta no apenas consideraciones de orden doméstico, sino también que se atienda a lo que sucede en el escenario internacional en materia de tributación.

Dependiendo del tipo de tributos y del grado de incidencia sobre factores de mayor movilidad, corresponderá en alguna medida adecuarse a ciertos estándares predominantes en el plano internacional. Dentro de este nuevo panorama destacan dos temas principales a tener en consideración. Ellos son los precios de transferencia y el comercio electrónico.

²² Por ejemplo, un trabajo interesante es el de Silvia Simonit: Principales Tendencias sobre gastos tributarios desde una perspectiva internacional. IX encuentro de economía pública argentina, octubre 2001.

5.9.1 Precios de Transferencias

La globalización ha significado un notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en su magnitud como en cuanto a la variedad y complejidad de las formas en que ellas se realizan. Esto ha generado nuevos desafíos para el efectivo control de la tributación y de los beneficios de las empresas, particularmente cuando se trata de transacciones entre empresas vinculadas.

La sobrefacturación, la subfacturación, la facturación de transacciones ficticias, la utilización de figuras o formas de transacción inadecuadas (sub - capitalización, por ejemplo), son algunos de los mecanismos aplicados para asignar indebidamente ingresos y gastos entre empresas vinculadas, con la finalidad de minimizar el pago de tributos y constituyen formas de evasión tributaria de naturaleza fraudulenta.

La forma más usual de la que se vale la evasión tributaria internacional, es la utilización de los denominados "paraísos tributarios", entendiéndose por éstos a los países sin impuestos o con tasas impositivas muy reducidas. Dichos países suelen disponer además de un extenso y sofisticado aparato bancario y de estrictas reglas de confidencialidad, lo cual permite acumular beneficios en ellos, o movilizarlos desde allí sin ser gravados y sin efectos tributarios de importancia.

5.9.2 Competencia Tributaria Nociva

La búsqueda de mayor competitividad en el mundo actual lleva a perder ingresos fiscales a través del otorgamiento de diferentes beneficios tributarios. En un extremo, se podría generar una guerra de incentivos tributarios entre los países, con la siguiente pérdida de un nivel importante de ingresos.

5.9.3 Comercio Electrónico

Otro tema preocupante con relación al control de los tributos, se relaciona a los medios desarrollados por la moderna tecnología, utilizables para la conclusión de

transacciones comerciales financieras. Desde el punto de vista de la tributación, las preocupaciones se derivan de que el Internet no ha eliminado apenas las fronteras nacionales para la realización de los negocios, sino también la identidad de empresas e individuos que los realizan.

Sin duda el comercio electrónico, en rápida expansión, introduce una nueva problemática de fuerte impacto en el campo tributario, tanto en lo que se refiere a la redefinición de la estructura de los tributos como a la identificación de los medios de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pese a que el monto de transacciones realizadas electrónicamente ya es significativo, poco es lo que los países de nuestra región han avanzado sobre esta materia.

El desfase es entre las categorías legales, y unas prácticas económicas en continua evolución y cambio. Este desfase explica en buena medida las continuas modificaciones en la normativa fiscal. La aparición de nuevos productos financieros, la expansión y versatilidad de las operaciones económicas a través de Internet (el crecimiento del comercio electrónico), plantearon, o plantean en la actualidad, la necesidad de desarrollo y adaptación de la normativa tributaria.

5.9.4 El Aumento y Diversificación de los Tipos Impositivos

Dentro de una misma figura impositiva, suele haber distintos tipos de gravamen cuya aplicación depende de circunstancias diferentes.

5.9.5 La Existencia de Diferentes Regímenes

La existencia en el padrón de diferentes regímenes, distorsiona el tratamiento y la eficiencia impositiva. Muchos contribuyentes se inscriben en un régimen diferente al que deberían pertenecer para poder defraudar impuestos. En el régimen simplificado tiene una tasa de crecimiento del año 1997 al 2008 en un 28.6%, en comparación con el régimen general que alcanza al 38.75%.

5.9.6 Dificultad de determinar las Rentas Personales

Las dificultades prácticas en determinar con rigor el importe de todos los tipos de rentas personales, de llevar a la práctica los preceptos teóricos que delimitan las mismas. Es el caso de la problemática en el tratamiento fiscal de las ganancias de capital.

5.9.7 La diversificación de deducciones fiscales aplicables

Lo cual se deriva de la utilización del sistema impositivo con la finalidad de establecer incentivos a determinadas actividades que políticamente se consideran socialmente deseables o merecedoras de una protección especial.

5.9.8 Ingeniería para evadir impuestos

Muchos de los elementos que propician la complejidad en los sistemas fiscales, pretenden, en un principio, reducir la posibilidad de evasión de los impuestos por parte de los contribuyentes o atenuar la falta de empleo. Sin embargo, por otro lado, han estimulado la expansión de las actividades destinadas a eludir los impuestos.

5.9.9 Sector especializado en la Gestión Fiscal

Hay todo un sector especializado en la gestión fiscal de apoyo a los contribuyentes que persigue minimizar las cargas impositivas que soportan los mismos, para lo cual aprovecha al máximo las posibilidades de reducción impositiva, las lagunas normativas o las ambigüedades interpretativas que contiene la legislación.

5.9.10 Los Paraísos Fiscales

Los paraísos fiscales constituyen un recurso para muchos grandes contribuyentes (Gibraltar, Islas del Canal, Mónaco, Islas Caimán, etc.). La característica de éstos paraísos fiscales, es no cobrar impuestos, o cobrar de manera mínima.

5.9.11 Desarrollo de la Ingeniería Financiera

El gran desarrollo de la llamada ingeniería financiera ha dado lugar a productos financieros tipo refugio fiscal, cuyas características pueden posibilitar ahorros fiscales significativos a los contribuyentes al tenor de sus circunstancias particulares (los distintos tipos de fondos de inversión, de contratos de seguros, de planes de pensiones, etc.).

5.10 El Sistema Tributario y los Procesos de Fiscalización

La "Suficiencia del Sistema Tributario" se vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar el gasto público.

El problema de la suficiencia recaudatoria está plenamente vigente en diversas regiones y países, puesto que es común la búsqueda de presupuestos fiscales balanceados en un contexto en el cual existe una tendencia creciente al gasto, variable bastante rígida, frente a unos ingresos tributarios que se vuelven cada vez mas insuficientes en un marco en el cual los ingresos no tributarios, los ingresos por privatizaciones o el endeudamiento público, son también recursos limitados.

Michel Jorrat²³ distingue dos conceptos muy importantes y que a veces son mal interpretados: la capacidad recaudatoria es la recaudación que es posible alcanzar con un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo, mientras que la recaudación potencial es aquella que se obtiene si existiera ciento por ciento de cumplimiento lo cual lo hace un concepto mucho más teórico.

Para lograr la suficiencia del sistema tributario se dispone de dos herramientas: **aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria**. Lo primero pertenece al ámbito de la política tributaria y tiene que ver con variables como el nivel de tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de sanciones entre otros. La segunda herramienta se relaciona

²³ JORRAT DE LUIS MICHAEL. Evaluación de la capacidad recaudatoria del Sistema Tributario y de la evasión tributaria. En: Conferencia Técnica del CIAT Viterbo, Italia, 1996.

con la reducción de la evasión, para lo cual se dispone de las facultades de fiscalización.

5.10.1 Determinantes de la Capacidad Recaudatoria de un Sistema Tributario

La capacidad recaudatoria de un sistema tributario, está explicada por las tasas impositivas, la amplitud de la base imponible y las facilidades para evadir o eludir impuestos. Estas son las herramientas de política tributaria, de las cuales se dispone para impulsar los incrementos en la recaudación. A su vez, cada herramienta implica deferentes niveles de efectividad recaudatoria y distinto compromiso con los principios de política tributaria: la eficiencia, la equidad y la simplicidad. Cabe recordar que el éxito de un sistema tributario descansa en el respeto de estos principios²⁴.

5.10.2 Las tasas impositivas

La teoría económica sugiere que el impacto de un aumento de la tasa legal sobre la recaudación es ambiguo de la situación de partida. Si las tasas son bastante altas, un incremento adicional puede hacer que la recaudación caiga al mismo tiempo que la pérdida de bienestar se incrementa. Si las tasas son muy bajas, un incremento puede hacer que la recaudación aumente. Al respecto una forma de evaluar estos resultados es definiendo la posición, de cada caso analizado, en la Curva de Laffer²⁵.

Ante la tentación de aumentar la recaudación vía incremento de las tasas impositivas, es importante evaluar previamente que situación enfrentamos ya que los aumentos indiscriminados de tasas, no necesariamente tienen los efectos esperados. Ante esto, existen formas alternativas de aumentar la recaudación,

²⁴ ANALISIS DE LOS EFECTOS Y ESTRUCTURA DE NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIA COMO ALTERNATIVA Y/OP COMPLEMENTO PARA CONSEGUIR LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA EN AMERICA LATINA.LA EXPERIENCIA PERUANA. Jorge Luis Sánchez Verocena. SUNAT PERU.

²⁵ La relación entre los ingresos fiscales y las tasas impositivas suele denominarse Curva de Laffer en honor al economista Arthur Laffer, sostenía que una reducción de las tasas impositivas elevaría los ingresos fiscales.

tales como el combate a la evasión tributaria, que resultan ser más eficientes pues no necesariamente implican una pérdida de bienestar a la sociedad, como si puede suceder con el incremento de tasas impositivas.

5.10.3 La amplitud de la Base Imponible

En este caso, la existencia de beneficios tributarios como exenciones, franquicias, deducciones y tratamientos especiales no hacen sino mermar la base imponible y por tanto afectar los niveles de recaudación. Ante esta situación, la eliminación de exenciones puede ser una fuente importante de aumento de recursos fiscales. Asimismo, existe consenso respecto de que la eficiencia y la simplicidad son favorecidas con medidas que eliminan los tratamientos especiales.

Las razones más comúnmente señaladas para justificar las exenciones son el tratar de disminuir la regresividad de algunos impuestos, incentivar el desarrollo de algunas zonas geográficas, incentivar el consumo de determinados bienes y servicios; así como la dificultad que existe para gravar ciertos productos como por ejemplo es el caso de los productos que conforman la canasta de bienes de primera necesidad²⁶.

5.10.4 Facilidad para evadir y/o eludir los impuestos

Partiendo de un mismo nivel de eficiencia de la administración tributaria, algunos sistemas tributarios presentan mayor o menor grado de evasión, dependiendo de las características de la legislación tributaria de cada caso. El perfeccionamiento de la legislación permite reducir la posibilidad de evadir y/o eludir tributos. En este punto destacan como aspectos importantes la consideración de sanciones en los códigos tributarios, así como la simplicidad que tenga la estructura tributaria.

De otro lado, las mejoras de tipo administrativo pueden contribuir a reducir la brecha de cumplimiento en muchos países, con efectos saludables sobre la

²⁶ ANALISIS DE LOS EFECTOS Y ESTRUCTURA DE NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS COMO ALTERNATIVA Y/O COMPLEMENTO PARA CONSEGUIR LA SUFICIENCIA RECAUDATORIA EN AMÉRICA LATINA. LA EXPERIENCIA PERUANA. Jorge Luis Sánchez Verocena. SUNAT PERÚ.

recaudación. Recordemos que reducir la evasión, además de los mayores ingresos, tiene beneficios desde el punto de vista de eficiencia y equidad, ya que constituye un factor de competencia desleal, de los que evaden en relación con los que cumplen. Si se la reduce la evasión se contribuye a una mejor asignación de recursos²⁷.

5.10.4.1 Reformas Tributarias en América Latina

El lograr la suficiencia recaudatoria ha llevado a muchos países la implementación de reformas fiscales, las mismas que han dado mayor énfasis al lado de los ingresos respecto a los gastos. Estas reformas tributarias presentan diferentes características e intensidades según la realidad y el momento que vive el país en el cual se implementa.

No necesariamente toda reforma tributaria implica la creación de nuevos impuestos y/o persigue el objetivo de recaudar más impuestos. Existe una diversidad de casos en cuantos los antecedentes de la reformas, las causas inmediatas, los objetivos que la guían, los alcances que pretenden, así como las modalidades e intensidades de las medidas que proponen.

Lerda²⁸ define tres tipos de reformas según las principales características y cambios que involucran.

5.10.4.1.1 Reformas de Tipo A

Son reformas que buscan facilitar el perfeccionamiento y funcionamiento del sistema tributario y por ello resuelven problemas de información derivados de carácter esencialmente incompleto, confuso y hasta contradictorio de algunos dispositivos legales; así como el entorno rápidamente cambiante de la relación

²⁷ *Ibíd.*

²⁸ LERDA JUAN CARLOS. Movilización de Recursos a través de reformas tributaria en América Latina: Probabilidades, limitaciones y desafíos. Trabajo invitado al III taller regional CIAT/ONU/SRF sobre tributación realizado en la ESAF, Ministerio de Hacienda, Brasilia DF, Brasil.

fisco - contribuyente. Este tipo de reformas es generalmente liderado e implementado por la propia administración tributaria y su éxito en recaudación depende de la calidad de la misma.

5.10.4.1.2 Reformas de Tipo B

Esta categoría considera cambios estructurales y casos de cirugía mayor que implican la adopción de un sistema tributario esencialmente nuevo. Las circunstancias que pueden dar origen a estas reformas son variadas e incluyen cambio de régimen político, reformas constitucionales con repercusión sobre el sistema tributario, reconstrucción institucional de países que sufrieron efectos de una hiperinflación o de una crisis sistemática de grandes proporciones, o el deseo de implementar una radical simplificación del sistema tributario vigente debido a su excesiva complejidad.

5.10.4.1.3 Reformas de Tipo C

Esta categoría incluye la vasta mayoría de las iniciativas de reforma tributaria que no necesariamente persiguen propósitos meramente recaudatorios, sino que en algunos casos persiguen la neutralidad recaudatoria, pero logrando reordenamientos que aportan a la simplicidad y/o equidad del sistema.

En general, los sistemas tributarios proveen los recursos para financiar el presupuesto de gastos autorizados por el Congreso. Sin embargo, no se trata de un objetivo que deba ser alcanzado de cualquier manera, sino que debe tener en cuenta los efectos que genera sobre la economía a través de la influencia sobre las decisiones de los agentes económicos de consumidores y productores.

Dado que el aspecto distributivo es un argumento en cualquier función de bienestar social, las finanzas públicas establecen que el propósito de la política fiscal debería ser recaudar la cantidad que el gobierno requiere para financiar aquellas actividades que son socialmente rentables, minimizando los costos de recaudación y sobretodo preservando criterios de equidad.

De esta manera, la Administración Tributaria - Servicio de Impuestos Nacionales - ha implementado un nuevo enfoque en los procesos de fiscalización. Como se menciono, uno de los mecanismos más importantes y con efectos neutrales en la economía es reducir la evasión y / o defraudación tributaria.

Las políticas de control implementadas por la administración tributaria, debe considerar que dado el alto nivel de incumplimiento tributario que caracteriza al país, la inducción al cumplimiento voluntario no es posible por medio de investigaciones profundas (tal como se lo realizaba con anterioridad a la implantación del presente enfoque), porque la capacidad de la administración tributaria alcanzaría para revisar una cantidad reducida de contribuyentes.

Por el contrario, el riesgo debe basarse en la probabilidad de seleccionar contribuyentes en forma directamente proporcional al grado de incumplimiento, donde a mayor nivel de incumplimiento relativo, es mayor la probabilidad de ser seleccionado.

5.11 Nuevo Enfoque de Fiscalización - Procesos de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales

5.11.1 Verificación Interna

El Proceso de Verificación Interna es un mecanismo de control impositivo, por el cual la Administración Tributaria, cita al sujeto pasivo, cuyo comportamiento haya sido observado y / o detectado mediante distintos procesos, que pueden ser cruces de información, procesos de control preventivo, etc., a objeto de que se apersone a las dependencias del Servicio de Impuestos Nacionales correspondientes a su jurisdicción, munido de la documentación que le sea requerida, así como de aquella que a su juicio considere necesaria, para desvirtuar las presuntas diferencias e irregularidades que se hubieran podido

determinar, evitando de este modo el desplazamiento de servidores públicos hacia los domicilios declarados por los contribuyentes²⁹.

Las diferencias o irregularidades a que se hacen referencia, tienen su origen en fuentes de información interna (sistema informático) y / o externa (información de terceros vinculados, denuncias, etc)³⁰.

Este proceso se caracteriza por realizar verificaciones puntuales (cortos periodos de tiempo).

5.11.2 Modalidades de Verificación Interna

Entre las modalidades definidas para el proceso de verificación interna tenemos:

a. Compras Informadas Vs. Ventas Declaradas

Este proceso surge del cruce de información por medios magnéticos del Software del libro de compras y libro de ventas I.V.A., con las declaraciones juradas (Formulario 143) del Impuesto al Valor Agregado – I.V.A., determinando de esta manera posibles casos de evasión cuando los importes informados por ventas no coinciden con los declarado en el Formulario 143³¹.

b. Facturas con Montos Significativos

Este proceso surge del cruce de información por medios magnéticos del Software del libro de compras y libro de ventas I.V.A., con las declaraciones juradas (Formulario 143) del Impuesto al Valor Agregado - I.V.A., seleccionando aquellas facturas con montos importantes, las mismas que posteriormente deberán

²⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES GERENCIA NACIONAL DE FISCALIZACION. Procedimiento Administrativo FIS-PA-VOI-OOI

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*.

verificarse si fueron realmente emitidas por esos importes y de ser así, que hubieran posteriormente sido registradas y los importes declarados³².

c. Saldo a Favor

Este proceso surge de la comparación periódica de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente. En aquellos casos en que se determine que este presenta en forma reiterativa declaraciones con saldo a su favor, será seleccionado para que, documentación mediante, pueda aclarar esta situación³³.

d. Facturas Duplicadas

Mediante procesos informáticos se detecta la existencia de facturas duplicadas y el operativo permite determinar, mediante métodos de comprobación, la legalidad de estas³⁴.

e. Diferencias IVA/IT

En determinados sectores económicos, las declaraciones juradas de los contribuyentes deben consignar importes similares en el rubro de ventas de sus declaraciones juradas del I.V.A. e I.T. Cuando el sistema detecta diferencias, se debe convocar al contribuyente a aclarar éstas³⁵.

f. Tarjetas de Crédito

Mediante cruces informáticos, se establecen diferencias entre lo informado por los contribuyentes como ventas en sus declaraciones juradas del IVA y lo reportado por las empresas administradoras de tarjetas de crédito, como ventas por los afiliados, debiendo posteriormente los contribuyentes aclarar las diferencias³⁶.

³² *Ibídem.*

³³ *Ibídem.*

³⁴ *Ibídem.*

³⁵ *Ibídem.*

³⁶ *Ibídem.*

g. Omisión a la Presentación del Libro de Compras y Ventas en Medios Magnéticos

La presentación de los medios magnéticos del libro de compras y el libro de ventas IVA en forma mensual es obligatoria para los contribuyentes. El incumplimiento a este deber formal debe ser notificado y sancionado. En tal sentido, se comunicará a todos los contribuyentes que hubieran incumplido para la presentación de los medios magnéticos o de lo contrario los descargos que correspondan³⁷.

5.11.3 Métodos de Selección de los Contribuyentes

La selección de contribuyentes para el proceso de verificación interna podrá efectuarse por los siguientes métodos:

a. Cruces de Información

Los cruces de información se llevan a través de la ejecución de procesos informáticos, verificando las declaraciones juradas presentadas mensualmente por los contribuyentes con la información que proporcionan los agentes de información (administradora de tarjetas de crédito, compradores, etc.) al departamento nacional de fiscalización.

b. Departamento de Inteligencia Fiscal

Mediante el departamento de inteligencia fiscal, se ve que sectores pueden ser sujetos a procesos de fiscalización por la administración tributaria, previo cruce de información.

c. Denuncias

Las denuncias se llevan a cabo a través de terceros.

³⁷ *Ibíd.*

d. Tramites Administrativos

Mediante los trámites administrativos que se llevan a cabo en la administración tributaria se puede determinar que casos pueden ser sujetos a procesos de fiscalización.

e. Casos Discrecionales

Es el método que permite seleccionar contribuyentes basándose en decisiones discrecionales que pueden ser definidas por las autoridades máximas del Servicio de Impuestos Nacionales o de la gerencia nacional de fiscalización.

La programación de casos discrecionales debe presentarse de manera excepcional.

5.12 Fiscalización Externa

El proceso de fiscalización externa, alcanza a aquellos casos considerados de extrema importancia fiscal y que ameritan investigaciones a fondo, ya sea por las evidencias detectadas en los cruces de información o por los resultados obtenidos en los procesos de verificación externa, verificación interna y control preventivo.

Su alcance es muy restringido debido a la complejidad y extensión en tiempo de las labores de verificación.

5.12.1 Modalidades de Fiscalización Externa

El proceso de Fiscalización Externa tiene las siguientes modalidades:

a. Fiscalización Integral

Consiste en la verificación de todos los impuestos a los que se encuentra sujeto el contribuyente, por periodos equivalentes a una o más gestiones anuales³⁸.

b. Fiscalización Parcial

Consiste en la verificación de uno o más impuestos a los que se encuentra sujeto el contribuyente por uno o más período³⁹.

5.13 Métodos para la fiscalización externa de Contribuyentes

La selección de contribuyentes para fiscalización externa podrá efectuarse mediante alguno de los siguientes métodos:

a. Selección Automática

Es la que se genera mediante sistema informático a través de criterios de selección definidos por el usuario, en función a variables predeterminadas en el sistema o la combinación de estas⁴⁰.

b. Selección Discrecional

Es el método que permite seleccionar contribuyentes basándose en decisiones discrecionales, que pueden ser definidas por las autoridades máximas del Servicio de Impuestos Nacionales o de la Gerencia Nacional de Fiscalización⁴¹.

La programación de casos discrecionales debe presentarse de manera excepcional.

³⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS NAIONALES GERENCIA NACIONALD E FISCALIZACION
Procedimiento Administrativo FIS-PA-FE-VO1-OO1

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ *Ibíd.*

c. Selección Obligatoria

Constituyen aquellos casos en los que la administración tributaria necesariamente debe proceder a efectuar una fiscalización externa a requerimiento del ente tutor o de otras entidades y / o instituciones del Estado⁴².

5.13.1 Verificación Externa

El proceso de verificación externa pretende alcanzar a un amplio universo de contribuyentes, mediante verificaciones puntuales y de corta duración, los mismos que serán seleccionados en función de las distintas modalidades determinadas para el presente proceso. Asimismo, podrán generarse casos por recomendación del grupo de control preventivo y que surjan como consecuencia de los controles coercitivos ejecutados⁴³.

5.13.2 Modalidades de Verificación Externa

Entre las modalidades definidas para el proceso de verificación externa tenemos:

a. Débito / Crédito

El objetivo de la modalidad Débito/Crédito, es el análisis profundo y minucioso de la cuenta de compras que genera el crédito fiscal y cuya observación, previa comprobación, dará lugar a la depuración del crédito fiscal. Este procedimiento es aplicable a todos aquellos contribuyentes obligados por el Impuesto al Valor Agregado IVA⁴⁴.

⁴² *Ibíd.*

⁴³ SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES, GERENCIA NACIONAL DE FISCALIZACION. Procedimiento Administrativo FIS-PA-VE-VO1-001

⁴⁴ *Ibíd.*

b. Control Cruzado de Notas Fiscales

El objetivo de la modalidad control cruzado de notas fiscales, es el de verificar los montos consignados en las notas fiscales originales, comparando la veracidad de las mismas, con las copias respectivas.

En tal sentido, se deberá verificar que los montos de las copias de las notas fiscales hubieran sido trasladados correctamente y en los correspondientes periodos, a los Libros de Ventas - IVA. Asimismo, se verificará que los montos consignados en estos libros hubieran sido declarados correctamente en las respectivas declaraciones juradas del IVA e IT en el periodo correspondiente⁴⁵. Este procedimiento es aplicable a todos los contribuyentes cuyas facturas originales hubieran sido objeto a observaciones.

c. Control ICE en Timbres Fiscales y Etiquetas Comerciales

El objetivo principal de este operativo, es para verificar los controles mediante etiquetas comerciales y timbres fiscales de productos nacionales gravados con el ICE, a efectos de verificar posteriormente la correcta liquidación del impuesto.

Etiqueta Comercial, es toda leyenda, marca, inscripción u otra imagen descriptiva o gráfica que esta escrita, impresa, marcada en bajo relieve, gravada o adherida en el envase unitario.

El alcance de esta modalidad, son todas las bebidas refrescantes en general y las cervezas, destinadas al consumo interno las cuales deben llevar impresas los datos de control fiscal en las etiquetas comerciales de sus envases unitarios, mediante registros el libro de movimiento de etiquetas o formulario 186 "reporte mensual de movimiento de etiquetas"⁴⁶.

⁴⁵ Ibídem.

⁴⁶ Ibídem.

Timbre Comercial, los envases comerciales de los productos afectados por el Impuesto al Consumo Específico – ICE, deben llevar adheridos los timbres fiscales de acuerdo a las características y especificaciones mediante resolución expresa emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales.

El uso de timbres fiscales de control alcanza a los cigarrillos, cigarros y otros derivados del tabaco, los alcoholes potables y las bebidas alcohólicas en general, excluida la cerveza, destinados al consumo en el mercado interno⁴⁷.

d. Control Guías de Transito

El objetivo principal de este operativo es el de establecer un procedimiento general de verificación y control de despacho o salida de productos nacionales gravados con el ICE de las plantas industriales con la respectiva guía de transito y verificar la emisión y el correcto llenado del F. 4115, guía de transito de los contribuyentes sujetos al ICE.

Esta modalidad de verificación alcanza a todo despacho de alcohol, bebidas alcohólicas incluyendo la cerveza, bebidas refrescantes en general, cigarrillos, cigarros y otros derivados del tabaco, sean de producción nacional, importados o en transito en el país, los cuales deberán estar debidamente respaldados por la factura o nota fiscal, documentos aduaneros, guía de transito o nota de remisión⁴⁸.

e. Profesionales Independientes

El objetivo de esta modalidad, es inducir a los profesionales independientes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, buscando disminuir los elevados niveles de evasión y defraudación en este sector económico.

Verificar los mecanismos relativos a la emisión de notas fiscales, orientado a la ubicación de omisiones en las ventas y/o prestación de servicios.

⁴⁷ *Ibíd.*

⁴⁸ *Ibíd.*

Verificar el registro de operaciones de ventas, compras y gastos vinculados con la liquidación de gravámenes a los cuales se encuentran sujetos los contribuyentes.

Confrontar los montos de las copias de las facturas, libros de compras IVA y las declaraciones juradas (F. 143 y F. 156).

Depurar el crédito fiscal de aquellas compras que no estén vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Verificar la correcta liquidación del Impuesto a las Utilidades de Empresas en lo que corresponde a los profesionales independientes (F. 58 Y F. 86).

Determinar si existe correspondencia entre el impuesto pagado mensualmente (IVA) y lo descontado en la liquidación del Impuesto a la Utilidad de las Empresas.

Verificar las notas fiscales correspondientes a gastos personales que deducen el (IUE).

Estudiar los montos determinados a favor del fisco del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) y el Impuesto a las Utilidades de Empresas (IUE).

Verificar la correcta compensación del IUE pagado por la gestión anterior y el IT, cuando corresponda.

La presente modalidad alcanza a todas las personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios en forma independiente⁴⁹.

f. Control de Declaraciones Juradas Rectificadas

La presente modalidad tiene como objetivo verificar la correcta rectificación en las declaraciones juradas por parte del contribuyente.

⁴⁹ *Ibíd.*

5.14 Métodos de selección de Contribuyentes

La selección de contribuyentes para verificación externa, podrá efectuarse mediante alguno de los siguientes métodos:

a. Selección Automática

Es la que se genera mediante sistema informático a través de criterios de selección definidos por el usuario, en función a variables predeterminadas en el sistema o la combinación de estas⁵⁰.

b. Selección Discrecional

Es el método que permite seleccionar contribuyentes basándose en decisiones discrecionales, que pueden ser definidas por las autoridades máximas del Servicio de Impuestos Nacionales o de la Gerencia Nacional de Fiscalización⁵¹.

La programación de casos discrecionales debe presentarse de manera excepcional.

c. Selección Obligatoria

Constituyen aquellos casos en los que la administración tributaria necesariamente debe proceder a efectuar una fiscalización externa a requerimiento del ente tutor o de otras entidades y / o instituciones del Estado⁵².

5.14.1 Control Preventivo

El proceso de control preventivo tiene dos modalidades, las cuales son:

⁵⁰ *Ibídem.*

⁵¹ *Ibídem.*

⁵² *Ibídem.*

a. Control Formativo

Este instrumento se encuentra orientado a proporcionar a los contribuyentes una guía para lograr el mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al mismo tiempo orientarlo respecto a las leyes, normas o cualquier otra disposición o información que emita la administración tributaria y que sea necesario comunicar a los contribuyentes en forma personal. Asimismo, este proceso se caracteriza porque los casos sometidos a este proceso corresponden, en su mayoría, a operativos masivos, donde los sujetos pasivos no son identificados previamente⁵³.

b. Control Coercitivo

Este procedimiento se encuentra orientado a controlar el cumplimiento de obligaciones formales por parte de los contribuyentes y se caracteriza porque los casos sometidos a este proceso corresponden, en su mayoría, a operativos masivos, donde los sujetos pasivos no son identificados previamente; sin embargo, también puede aplicarse a algunos contribuyentes seleccionados por cruces de información o denuncias. Usualmente se acompañan con comunicados genéricos para los contribuyentes y documentos de presentación de los funcionarios. En caso de que el contribuyente incumpla sus obligaciones tributarias se labra el acta de infracción, continuando luego con el proceso de sumario infraccional pertinente⁵⁴.

5.14.2 Evolución de los Resultados de Fiscalización

La evolución de las actuaciones de fiscalización puede cuantificarse a través de los números, de las fiscalizaciones y de la recaudación que se obtiene de estos procesos de fiscalización.

⁵³ SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES. GERENCIA NACIONAL DE FISCALIZACION .Procedimiento Administrativo FIS-PA-V01-001

⁵⁴ *Ibíd.*

5.14.3 Numero de Fiscalizaciones

La evolución constante de la tecnología y de las nuevas formas de evasión y elusión de los tributos obligan a que la gestión de fiscalización se modernice, debido a que se enfrenta a nuevos retos.

Podemos subrayar la cantidad de procesos de fiscalización ejecutados, los cuales se han incrementado considerablemente, este incremento se lo llevo a cabo en base a un previo análisis de los sectores con gran incidencia de evasión de tributos y que no fueron controlados. Al aumentar los procesos de fiscalización, se incrementa la probabilidad de que algún otro contribuyente sea fiscalizado. Mientras se fiscalice a un mayor número de contribuyentes, se logrará una mayor "sensación de riesgo" que permitirá mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

5.14.4 Recaudación

Esta variable permite medir la efectividad de las actuaciones de fiscalización, porque el contribuyente al aceptar y pagar el impuesto determinado, deberá cambiar su comportamiento respecto a sus obligaciones fiscales futuras. Cabe mencionar que existe una tendencia al crecimiento en la recaudación; de la gestión 2001 al 2008, existe un incremento del 62%.

5.15 Aspectos Conceptuales de la Política Tributaria en el Marco de la Descentralización Fiscal

5.15.1 La asignación de recursos en el marco de la descentralización fiscal

La descentralización fiscal es el proceso mediante el cual se transfieren competencias y recursos, desde el nivel central de gobierno hacia, los gobiernos subnacionales (prefecturas departamentales y municipalidades). Los efectos de dichos procesos no se circunscriben al plano político (transferencia de poder); tienen amplias repercusiones en el plano tributario y especialmente en el campo fiscal.

Considerando los fines de este proyecto de grado, centraremos la atención en las repercusiones que tiene el proceso de descentralización fiscal sobre la estructura tributaria.

Las teorías de descentralización fiscal, parten de la aceptación de la teoría de la descentralización, que señala claramente, que un bien público, cuyo consumo está definido para subconjuntos geográficos del total de la población, y cuyos costos de provisión, de cada nivel de producto del bien de cada jurisdicción, son los mismos para el gobierno central o los gobiernos locales, será siempre más eficiente (o al menos tan eficiente) que los respectivos gobiernos locales y sus respectivas jurisdicciones, que la provisión por el gobierno central de cualquier nivel prefijado y uniforme de producto para todas las jurisdicciones.

Se presentan desequilibrios financieros horizontales, cuando los recursos con los que cuentan los gobiernos subnacionales difieren entre si. Ese fenómeno se origina por un mal diseño del sistema de transferencias y/o porque, al no ser uniforme el nivel de desarrollo y riqueza de cada jurisdicción, es diferente a lo que acontece en las otras jurisdicciones en términos relativos al nivel de ingreso o riqueza.

Para corregir este desequilibrio se utilizan también las transferencias del gobierno central. Sin embargo, a diferencia de lo que acontece con las transferencias utilizadas para corregir el desequilibrio vertical, es recomendable que sean condicionadas para asegurar la utilización efectiva de dichos recursos en el objeto de su creación.

5.15.2 Requisitos de una estructura tributaria

Los regímenes tributarios son un reflejo de las influencias económicas, políticas y sociales acontecidas a lo largo de su historia; sin embargo, de acuerdo con MUSGRAVE (1981), es posible identificar los siguientes requisitos de un “buen” sistema tributario:

- a) La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa.
- b) Los impuestos deben interferir en lo mínimo las decisiones económicas en los mercados eficientes.
- c) Cuando la política fiscal se utiliza para alcanzar otros objetivos (inversión, empleo, etc.) se debe procurar no afectar la equidad del sistema.
- d) El régimen tributario debe facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.
- e) El régimen debe permitir una administración justa, no arbitraria y comprensible para los contribuyentes.
- f) Los costos en los que incurre la administración y los contribuyentes deben ser lo más bajo posibles considerando los anteriores criterios.

A los criterios enunciados agregamos dos que, si bien se encuentran implícitos en éstos, destacan por su importancia para los fines del trabajo de investigación.

- a) La tenencia (propiedad) de bienes inmuebles y vehículos que son claramente identificables;
- b) Las transacciones con dichos bienes;
- c) Los consumos específicos (se incluye a los hidrocarburos) siempre y cuando los contribuyentes gravados sean pocos y puedan informar el destino de sus ventas y;
- d) Las actividades económicas, siempre que el hecho generador del tributo no esté relacionado con el resultado de la gestión.

5.15.3 El Régimen Tributario

5.15.3.1 Límites al poder tributario normativo

El poder tributario normativo está limitado por los preceptos constitucionales y los tratados internacionales. Los límites al poder tributario pueden agruparse - según las materias - en: i) normación; ii) justicia tributaria; iii) distribución de competencias y; iv) naturaleza del ente territorial.

Los límites derivados de los principios constitucionales de normación se refieren a la capacidad de los tres niveles de gobierno para dictar, por medio de sus órganos legislativos y/o ejecutivos, las normas que regulan sus competencias. En materia tributaria es universalmente aceptado que exista reserva de ley, entendida como “una norma sobre la normación, un mandato al legislador ordinario establecido en normas de rango superior al ordinario en el que se le indica cómo debe regular una determinada materia: mediante ley”. Cuando existen gobiernos subnacionales autónomos, la reserva de ley se circunscribe a la capacidad normativa de sus órganos legislativos, cumpliendo las restricciones y procedimientos establecidos en la constitución para el ejercicio de esa facultad en cada materia.

El concepto de autonomía de los gobiernos subnacionales, es entendida como la potestad normativa, ejecutiva, administrativa y fiscalizadora del gobierno subnacional en el ámbito de su jurisdicción territorial y de las competencias que le han sido asignadas. La autonomía se ejerce a través de:

- La libre elección de sus autoridades;
- La generación, recaudación e inversión de recursos;
- La emisión de normas en las áreas de su competencia;
- La programación y ejecución de gestión pública;
- La potestad coercitivas para exigir el cumplimiento de sus normas y;

- El conocimiento y resolución de controversias relacionadas con el ejercicio de recursos administrativos.

En la Constitución Política del Estado de Bolivia (CPE), existen varios artículos que hacen referencia a dichas restricciones y procedimientos.

- El Artículo 26º señala que “Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante el tribunal constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales”.
- El Inciso 2º del Artículo 59º señala que es atribución del Poder Legislativo “A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales.

Sin embargo, el Poder Legislativo, a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir del ejecutivo la presentación de proyectos sobre aquellas materias. Si el ejecutivo, en el término de veinte días, no presentase el proyecto solicitado, el representante que lo requirió u otro parlamentario podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación. Las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia”.

- El Inciso 1º del Artículo 66º dispone que es atribución de la Cámara de Senadores aprobar las ordenanzas de tasas y patentes municipales.
- El Artículo 146º señala que las rentas del Estado se dividen en nacionales, departamentales y municipales, que deben ser clasificadas por ley e invertidas independientemente por sus tesoros conforme a sus presupuestos y en relación al plan general de desarrollo económico y social del país.

- El Artículo 201º señala que los gobiernos municipales no podrán establecer tributos que no sean tasas o patentes cuya creación requiere aprobación previa de la Cámara de Senadores, basada en un dictamen técnico del Poder Ejecutivo.

De lo expuesto, se concluye que la CPE dispone que existe reserva legal en materia tributaria la cual se traduce en la: i) promulgación de leyes (a iniciativa del Poder Ejecutivo) por el Poder Legislativo cuando se trate de impuestos y; ii) ordenanzas municipales cuando se trate de tasas o patentes de ese nivel de gobierno, previa intervención del senado nacional y del poder ejecutivo. Los gobiernos departamentales no tienen capacidad legal para normar sobre aspectos tributarios, aunque la CPE reconoce la posibilidad de contar con fuentes tributarias propias que deben ser creadas mediante leyes de la República.

La creación de estas categorías tributarias se realizaba a través de la “Ordenanza de Impuestos y Patentes”. La creación (o modificación) de tasas y contribuciones especiales no requería la consideración de ejecutivo y legislativo nacional, mientras que la creación (o modificación) de patentes e impuestos únicamente requería contar con un dictamen técnico del Ministerio de Hacienda (nacional) y posterior aprobación de la Cámara de Senadores. Por su naturaleza, las patentes municipales son impuestos que gravan las actividades económicas.

Las categorías mencionadas son similares a las empleadas por F. Rezende y T, Lobo en su artículo “Competencias Tributarias e Regímenes Federativos” publicado en 1985 (Citado por SANTOS SILVA, 2005) que señala que la distribución de competencia tributarias en un escenario federativo admite por lo menos tres reglas institucionales distintas que pueden o no ser adoptadas de forma articulada, conforme a la base tributaria de referencia. Ellas son: Las competencias concurrentes, las competencias compartidas y las competencias exclusivas.

Los límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria, hacen referencia a los principios de generalidad (todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), igualdad (que no significa contribución aritméticamente igual), capacidad económica (que explica porqué los tributos pueden ser progresivos), no confiscatoriedad que significa que los tributos no pueden agotar la riqueza gravada, producir descapitalización o gravar por debajo del mínimo vital de subsistencia) y seguridad jurídica.

La CPE contiene varios de estos principios. Es así que el Artículo 8º, referido a los deberes ciudadanos señala que toda persona debe contribuir al sostenimiento de los servicios públicos en proporción a su capacidad económica; el Artículo 27º señala que “Los impuestos y demás cargas tributarias 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”; mientras que los Artículos 7º, 22º y 141º garantizan la propiedad privada y la realización de actividades económicas en el marco de las leyes que regulan su ejercicio.

Los límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias, se refieren a las disposiciones que prohíben la existencia de situaciones de doble tributación (entendida como la aplicación de dos o más tributos aplicados en el mismo o diferentes niveles de gobierno que tengan el mismo hecho generador o imponible y graven al mismo sujeto pasivo).

En el caso de Bolivia, la prescripción está recogida en la Ley 843 y la Ley de Municipalidades.

Con relación a los mecanismos de armonización tributaria contenidos en los acuerdos de integración u otros tratados internacionales similares, la CPE establece implícitamente el principio, al disponer que entre las atribuciones del poder legislativo está el aprobar los tratados, concordatos y convenios internacionales (Inciso 12º del Artículo 59º). Dichos acuerdos hacen referencia a

las restricciones de los gobiernos subnacionales a otorgar un trato discriminatorio en materia tributaria a los bienes, servicios o actividades de origen extranjero.

Por su parte el Artículo 146º ya referido, establece la necesidad de armonizar los tributos al plan general de desarrollo económico y social del país, con lo cual sienta las bases de coordinación fiscal entre los diferentes niveles de gobierno.

5.15.4 Descripción del Régimen Tributario

Como parte de las medidas destinadas a frenar posibles procesos inflacionarios que puedan afectar al país, se promulgó en 1986 la Ley 843 (Ley de Reforma Tributaria) que cambió radicalmente el régimen vigente hasta entonces, bajo las siguientes pautas:

- Se crearon siete impuestos; seis permanentes y uno de aplicación temporal.
- Se creó el Registro Único de Contribuyentes.
- Se estableció el régimen de coparticipación tributaria.
- Se modificó la Ley Orgánica de Municipalidades en el sentido comentado en el Recuadro del punto anterior.
- Se modificó el Código Tributario estableciendo un sistema de indexación automática de la deuda tributaria basada en la modificación del tipo de cambio y la aplicación de intereses.
- Se eliminaron los tributos nacionales y municipales hasta entonces vigentes con excepción de los que gravaban los hidrocarburos, los minerales y las regalías e impuestos que afectaban a la explotación de goma, castaña y madera.

El Régimen Tributario creado por la Ley 843, manteniendo su esencia, sufrió varias modificaciones consistentes en: i) la elevación de alícuotas (la alícuota del IVA se modificó de 10 a 13 % y la del impuesto a las transacciones se incrementó de 1 a 3 %); ii) la sustitución de impuestos (el impuesto a la renta presunta de

empresas por el impuesto a las utilidades de las empresas, el impuesto a la renta presunta de propietarios de bienes inmuebles y vehículos automotores por el impuesto a la propiedad de dichos bienes, el impuesto a las transacciones de inmuebles y vehículos por el impuesto municipal a la transferencia de dichos bienes) y; iii) la creación de nuevos impuestos.

5.16 Gestión y Aplicación de los Tributos

5.16.1 Derechos y Deberes de los Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria

5.16.1.1 Derechos y Deberes de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

5.16.1.2 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.

No obstante lo dispuesto, la ejecución de dichos actos se suspenderá únicamente conforme lo prevé este Código en el Capítulo II del Título III.

5.16.1.3 Facultades Específicas

La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;
2. Determinación de tributos;
3. Recaudación;
4. Cálculo de la deuda tributaria;

5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en este Código;
6. Ejecución tributaria;
7. Concesión de prórrogas y facilidades de pago;
8. Revisión extraordinaria de actos administrativos conforme a lo establecido en el Artículo 145° del presente Código;
9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;
10. Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por este Código;
11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción;
12. Prevenir y reprimir los ilícitos tributarios dentro del ámbito de su competencia, asimismo constituirse en el órgano técnico de investigación de delitos tributarios y promover como víctima los procesos penales tributarios;
13. Otras facultades asignadas por las disposiciones legales especiales.

Sin perjuicio de lo expresado en los numerales anteriores, en materia aduanera, la Administración Tributaria tiene las siguientes facultades:

1. Controlar, vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, con facultades de inspección, revisión y control de mercancías, medios y unidades de transporte;
2. Intervenir en el tráfico internacional para la recaudación de los tributos aduaneros y otros que determinen las leyes;

3. Administrar los regímenes y operaciones aduanaras;

5.16.1.4 Confidencialidad de la Información Tributaria

- I. Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración Tributaria, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada, o solicitud de información de conformidad a lo establecido por el Artículo 70° de la Constitución Política del Estado.
- II. El servidor público de la Administración Tributaria que divulgue por cualquier medio hechos o documentos que conozca en razón de su cargo y que por su naturaleza o disposición de la Ley fueren reservados, será sancionado conforme a reglamento, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que de dicho acto resultare.
- III. La información agregada o estadística general es pública.

5.16.1.5 Derechos y Deberes del Sujeto Pasivo

Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos.
2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.
3. A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas.
4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio,

obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria, con excepción de lo establecido en el Artículo 67° del presente Código.

5. A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la Administración Tributaria.
6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.
7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.
8. A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
9. A la Acción de Repetición conforme lo establece el presente Código.
10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16° de la Constitución Política del Estado.

5.16.1.6 Presunción a favor del Sujeto Pasivo

En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias.

5.16.1.7 Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo

Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.
2. Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos, comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.
3. Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.
4. Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.
5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.
6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.
7. Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en Bancos y otras instituciones financieras.

8. Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta siete (7) años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.
9. Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la Administración Tributaria, en los equipos y recursos de computación que utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.
10. Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.
11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general.

5.16.1.8 Obligación de Informar

- I. Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras

personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria.

- II. Las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, también serán cumplidas por los agentes de información cuya designación, forma y plazo de cumplimiento será establecida reglamentariamente.
- III. El incumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en: disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados.
- IV. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efecto de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

5.16.1.9 Excepciones a la Obligación de Informar

No podrá exigirse información en los siguientes casos:

1. Cuando la declaración sobre un tercero, importe violación del secreto profesional, de correspondencia epistolar o de las comunicaciones privadas salvo orden judicial.
2. Cuando su declaración estuviera relacionada con hechos que pudieran motivar la aplicación de penas privativas de libertad de sus parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, salvo los casos en que estuvieran vinculados por alguna actividad económica.

5.16.1.10 Obligaciones de los Servidores Públicos

Las autoridades de todos los niveles de la organización del Estado cualquiera que sea su naturaleza, y quienes en general ejerzan funciones públicas, están obligados a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con efectos tributarios requiera, mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos y a prestarle a ella y a sus funcionarios apoyo, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Para proporcionar la información, los documentos y otros antecedentes, bastará la petición de la Administración Tributaria sin necesidad de orden judicial. Asimismo, deberán denunciar ante la Administración Tributaria correspondiente la comisión de ilícitos tributarios que lleguen a su conocimiento en cumplimiento de sus funciones.

A requerimiento de la Administración Tributaria, los juzgados y tribunales deberán facilitarle cuantos datos con efectos tributarios se desprendan de las actuaciones judiciales que conozcan, o el acceso a los expedientes o cuadernos en los que cursan estos datos. El suministro de aquellos datos de carácter personal contenidos en registros públicos u oficiales, no requerirá del consentimiento de los afectados.

5.17 Procedimientos Tributarios

5.17.1 Disposiciones Comunes

5.17.1.1 Principios, Normas Principales y Supletorias

Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.
2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.

5.17.1.2 Personería y Vista de Actuaciones

- I. Los interesados podrán actuar personalmente o por medio de sus representantes mediante instrumento público, conforme a lo que reglamentariamente se establezca.
- II. Los interesados o sus representantes y sus abogados, tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas sin más exigencia que la demostración de su identidad, excepto cuando la Administración Tributaria requiera la reserva temporal de sus actuaciones, dada la naturaleza de algunos procedimientos. En aplicación del principio de confidencialidad de la Información Tributaria, ninguna otra persona ajena a la Administración Tributaria podrá acceder a estas actuaciones.

5.17.1.3 Carga Tributaria

En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

5.17.1.4 Medios de Prueba

- I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho. La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrán por no ofrecidos.
- II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.
- III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto

pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

- IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales.

5.17.1.5 Declaración Jurada

- I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.
- II. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento.

En todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

- III. No es rectificatoria la Declaración Jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o dato brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación.

5.17.1.6 Medios e Instrumentos Tecnológicos

I. La facturación, la presentación de declaraciones juradas y de toda otra información de importancia fiscal, la retención, percepción y pago de tributos, el llevado de libros, registros y anotaciones contables así como la documentación de las obligaciones tributarias y conservación de dicha documentación, siempre que sean autorizados por la Administración Tributaria a los sujetos pasivos y terceros responsables, así como las comunicaciones y notificaciones que aquella realice a estos últimos, podrán efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país, conforme a la normativa aplicable a la materia.

Estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos de forma tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración, y cumplir los requisitos de pertenecer únicamente a su titular y encontrarse bajo su absoluto y exclusivo control.

II. Las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas y todo documento relativo a los trámites en la Administración Tributaria, podrán expedirse por sistemas informáticos, debiendo las mismas llevar inscrito el cargo y nombre de la autoridad que las emite, su firma en facsímil, electrónica o por cualquier otro medio tecnológicamente disponible, conforme a lo dispuesto reglamentariamente.

5.17.1.7 Régimen de Presunciones Tributarias

- I. Las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario, salvo en los casos en que aquellas lo determinen expresamente.
- II. En las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas, deberá probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción deberá aportar la prueba correspondiente.

- III. Las presunciones no establecidas por la Ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común. Estas presunciones admitirán en todos los casos prueba en contrario.

5.17.1.8 Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas

Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

5.17.1.9 Clausura Extraordinaria del Periodo de Prueba

El periodo de prueba quedará clausurado antes de su vencimiento por renuncia expresa de las partes.

5.18 Formas y Medios de Notificación

5.18.1 Medios de Notificación

- I. Los actos y actuaciones de la Administración Tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda:

1. Personalmente;
2. Por Cédula;
3. Por Edicto;
4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares;
5. Tácitamente;
6. Masiva;
7. En Secretaría;

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos, de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios.

5.18.2 Notificación Personal

I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el Artículo 89° de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal.

II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

III. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación, se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales.

5.18.3 Notificación por Cédula

I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la Administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

5.18.4 Notificación por edictos

Cuando no sea posible practicar la notificación personal o por cédula, por desconocerse el domicilio del interesado, o intentada la notificación en cualquiera de las formas previstas, en este Código, ésta no hubiera podido ser realizada, se practicará la notificación por edictos publicados en dos (2) oportunidades con un intervalo de por lo menos tres (3) días corridos entre la primera y segunda publicación, en un órgano de prensa de circulación nacional. En este caso, se

considerará como fecha de notificación la correspondiente a la publicación del último edicto.

Las Administraciones Tributarias quedan facultadas para efectuar publicaciones mediante órganos de difusión oficial que tengan circulación nacional.

5.18.5 Correspondencia postal y otros sistemas de comunicación

Para casos en lo que no proceda la notificación personal, será válida la notificación practicada por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado. También será válida la notificación que se practique mediante sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles, o por cualquier otro medio tecnológicamente disponible, siempre que los mismos permitan verificar su recepción.

En las notificaciones practicadas en esta forma, los plazos empezarán a correr desde el día de su recepción tratándose de día hábil administrativo; de lo contrario, se tendrá por practicada la notificación a efectos de cómputo, a primera hora del día hábil administrativo siguiente.

5.18.6 Notificación Tácita

Se tiene por practicada la notificación tácita, cuando el interesado a través de cualquier gestión o petición, efectúa cualquier acto o hecho que demuestre el conocimiento del acto administrativo. En este caso, se considerará como fecha de notificación el momento de efectuada la gestión, petición o manifestación.

5.18.7 Notificaciones Masivas

Las Vistas de Cargo, las Resoluciones Determinativas y Resoluciones Sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el Artículo 97° del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La Administración Tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.
2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la Administración Tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación.

5.18.8 Notificación en Secretaria

Los actos administrativos que no requieran notificación personal serán notificados en Secretaría de la Administración Tributaria, para cuyo fin deberá asistir ante la instancia administrativa que sustancia el trámite, todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido. La diligencia de notificación se hará constar en el expediente correspondiente. La incomparecencia del interesado no impedirá que se practique la diligencia de notificación.

En el caso de Contrabando, el Acta de Intervención y la Resolución Determinativa serán notificadas bajo este medio.

5.18.9 Notificación a Representantes

La notificación en el caso de empresas unipersonales y personas jurídicas se podrá practicar válidamente en la persona que estuviera registrada en la Administración Tributaria como representante legal. El cambio de representante legal solamente tendrá efectos a partir de la comunicación y registro del mismo ante la Administración Tributaria correspondiente.

5.19 Determinación de la Deuda Tributaria

5.19.1 Definición

La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

5.19.2 Formas de Determinación

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.
2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.
3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.

II. La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

5.19.3 Determinación por el sujeto pasivo

- I. La determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo o tercero responsable es un acto de declaración de éste a la Administración Tributaria.
- II. La deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo o tercero responsable y comunicada a la Administración Tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, cuando la Administración Tributaria compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

5.19.4 Control, Verificación, Fiscalización e Investigación

- I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.
- II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código.

5.19.5 Vista de cargo o Acta de Intervención

- I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.
- II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo.
- III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

5.19.6 Procedimiento Determinativo en Casos Especiales

I. Cuando la Administración Tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas, que hubieran originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo, la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar Vista de Cargo, emitiendo directamente Resolución Determinativa.

En este caso, la Administración Tributaria requerirá la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

El concepto de error aritmético comprende las diferencias aritméticas de toda naturaleza, excepto los datos declarados para la determinación de la base imponible.

II. Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presenten la declaración jurada o en ésta se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, la Administración Tributaria los intimará a su presentación o, a que se subsanen las ya presentadas.

A tiempo de intimar al sujeto pasivo o tercero responsable, la Administración Tributaria deberá notificar, en unidad de acto, la Vista de Cargo que contendrá un monto presunto calculado de acuerdo a lo dispuesto por normas reglamentarias.

Dentro del plazo previsto en el Artículo siguiente, el sujeto pasivo o tercero responsable aún podrá presentar la declaración jurada extrañada o, alternativamente, pagar el monto indicado en la Vista de Cargo.

Si en el plazo previsto no hubiera optado por alguna de las alternativas, la Administración Tributaria dictará la Resolución Determinativa que corresponda.

El monto determinado por la Administración Tributaria y pagado por el sujeto pasivo o tercero responsable se tomará a cuenta del impuesto que en definitiva

corresponda pagar, en caso que la Administración Tributaria ejerciera su facultad de control, verificación, fiscalización e investigación.

La impugnación de la Resolución Determinativa a que se refiere este párrafo no podrá realizarse fundándose en hechos, elementos o documentos distintos a los que han servido de base para la determinación de la base presunta y que no hubieran sido puestos oportunamente en conocimiento de la Administración Tributaria, salvo que el impugnante pruebe que la omisión no fue por causa propia, en cuyo caso deberá presentarlos con juramento de reciente obtención.

III. La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una Resolución Determinativa, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación.

IV. En el Caso de Contrabando, el Acta de Intervención equivaldrá en todos sus efectos a la Vista de Cargo.

5.19.7 Descargo

Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes.

Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres (3) días hábiles administrativos.

5.19.8 Resolución Determinativa

I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del Artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos,

aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria.

En caso que la Administración Tributaria no dictara Resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución.

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.

5.20 Control Verificación, Fiscalización e Investigación

5.20.1 Ejercicio de la facultad

La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (software de base) y programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la información contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago, conforme lo establecido en el Artículo 102° parágrafo II.
3. Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones relacionados con el hecho imponible. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando fuera necesario o cuando sus funcionarios tropezaran con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.
4. Realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito.
5. Requerir de las entidades públicas, operadores de comercio exterior, auxiliares de la función pública aduanera y terceros, la información y documentación relativas a operaciones de comercio exterior, así como la presentación de dictámenes técnicos elaborados por profesionales especializados en la materia.
6. Solicitar informes a otras Administraciones Tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras, así como a organismos internacionales.
7. Intervenir los ingresos económicos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente puestos a conocimiento de la Administración Tributaria para su control tributario.
8. Embargar preventivamente dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por

actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

9. Recabar del juez cautelar de turno, orden de allanamiento y requisa que deberá ser despachada dentro de las cinco (5) horas siguientes a la presentación del requerimiento fiscal, con habilitación de días y horas inhábiles si fueran necesarias, bajo responsabilidad.

Las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación descritas en este Artículo, son funciones administrativas inherentes a la Administración Tributaria de carácter prejudicial y no constituye persecución penal.

5.20.2 Lugar donde se Desarrollan las Actuaciones

I. La facultad de control, verificación, fiscalización e investigación, se podrá desarrollar indistintamente:

1. En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado.
2. Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o se encuentren los bienes gravados.
3. Donde exista alguna prueba al menos parcial, de la realización del hecho imponible.
4. En casos debidamente justificados, estas facultades podrán ejercerse en las oficinas públicas; en estos casos la documentación entregada por el contribuyente deberá ser debidamente preservada, bajo responsabilidad funcionaría.

II. Los funcionarios de la Administración Tributaria en ejercicio de sus funciones podrán ingresar a los almacenes, establecimientos, depósitos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones previstas en este Código.

5.20.3 Medidas para la Conservación de Pruebas

- I. Para la conservación de la documentación y de cualquier otro medio de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético, la autoridad competente de la Administración Tributaria correspondiente podrá disponer la adopción de las medidas que se estimen precisas a objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración.
- II. Las medidas serán adecuadas al fin que se persiga y deberán estar debidamente justificadas.
- III. Las medidas consistirán en el precintado del lugar o depósito de mercancías o bienes o productos sometidos a gravamen, así como en la intervención, decomiso, incautación y secuestro de mercancías, libros, registros, medios o unidades de transporte y toda clase de archivos, inclusive los que se realizan en medios magnéticos, computadoras y otros documentos inspeccionados, adoptándose los recaudos para su conservación.
 1. En materia informática, la incautación se realizará tomando una copia magnética de respaldo general (Backup) de las bases de datos, programas, incluido el código fuente, datos e información a que se refiere el numeral 2 del Artículo 100° del presente Código; cuando se realicen estas incautaciones, la autoridad a cargo de los bienes incautados será responsable legalmente por su utilización o explotación al margen de los estrictos fines fiscales que motivaron su incautación.
 2. Cuando se prive al sujeto pasivo o tercero responsable de la disponibilidad de sus documentos, la adopción de estas medidas deberá estar debidamente justificada y podrá extenderse en tanto la prueba sea puesta a disposición de la autoridad que deba valorarlas. Al momento de incautar los documentos, la Administración Tributaria

queda obligada a su costo, a proporcionar al sujeto pasivo o tercero responsable un juego de copias legalizadas de dichos documentos.

IV. Las medidas para la conservación de pruebas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.

5.20.4 Verificación del Cumplimiento de Deberes Formales de Emitir Factura

La Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos y de su obligación de emitir factura, sin que se requiera para ello otro trámite que el de la identificación de los funcionarios actuantes y en caso de verificarse cualquier tipo de incumplimiento se levantará un acta que será firmada por los funcionarios y por el titular del establecimiento o quien en ese momento se hallara a cargo del mismo. Si éste no supiera o se negara a firmar, se hará constar el hecho con testigo de actuación.

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que quien realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando sus actos y omisiones inexcusablemente a este último.

5.20.5 Procedimiento de Fiscalización

- I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, é investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.
- II. Los hechos u omisiones conocidos por los funcionarios públicos durante su actuación como fiscalizadores, se harán constar en forma circunstanciada en acta, los cuales junto con las constancias y los descargos presentados

por el fiscalizado, dentro los alcances del Artículo 68° de éste Código, harán prueba preconstituida de la existencia de los mismos.

- III. La Administración Tributaria, siempre que lo estime conveniente, podrá requerir la presentación de declaraciones, la ampliación de éstas, así como la subsanación de defectos advertidos. Consiguientemente estas declaraciones causarán todo su efecto a condición de ser validadas expresamente por la fiscalización actuante, caso contrario no surtirán efecto legal alguno, pero en todos los casos los pagos realizados se tomarán a cuenta de la obligación que en definitiva adeudaran.
- IV. A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.
- V. Desde el inicio de la fiscalización hasta la emisión de la Vista de Cargo no podrán transcurrir más de doce (12) meses, sin embargo cuando la situación amerite un plazo más extenso, previa solicitud fundada, la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria podrá autorizar una prórroga hasta por seis (6) meses más.
- VI. Si al concluir la fiscalización no se hubiera efectuado reparo alguno o labrado acta de infracción contra el fiscalizado, no habrá lugar a la emisión de Vista de Cargo, debiéndose en este caso dictar una Resolución Determinativa que declare la inexistencia de la deuda tributaria.

5.21 Recaudaciones y Medidas Precautorias

5.21.1 Facultad de Recaudación

La Administración Tributaria está facultada para recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea a instancia del sujeto pasivo o tercero responsable, o ejerciendo su facultad de ejecución tributaria.

5.21.2 Medidas Precautorias

- I. Cuando exista fundado riesgo de que el cobro de la deuda tributaria determinada o del monto indebidamente devuelto, se verá frustrado o perjudicado, la Administración Tributaria esta facultada para adoptar medidas precautorias, previa autorización de la Superintendencia Regional, bajo responsabilidad funcionaría. Si el proceso estuviera en conocimiento de las Superintendencias, la Administración podrá solicitar a las mismas la adopción de medidas precautorias.
- II. Las medidas adoptadas serán proporcionales al daño que se pretende evitar.
- III. Dichas medidas podrán consistir en:
 1. Anotación preventiva en los registros públicos sobre los bienes, acciones y derechos del deudor.
 2. Embargo preventivo de los bienes del deudor.
 3. Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar el Estado, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.
 4. Retención de fondos del deudor en la cuantía necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Esta medida se adoptará cuando las anteriores no pudieran garantizar el pago de la deuda tributaria.
 5. Decomiso preventivo de mercancías, bienes y medios de transporte, en materia aduanera.
 6. Otras medidas permitidas por el Código de Procedimiento Civil.
- IV. Las medidas precautorias se aplicarán con liberación del pago de valores, derechos y almacenaje, que hubieran en los respectivos registros e instituciones públicas. Las medidas precautorias se aplicarán con diferimiento de pago en instituciones privadas.

- V. Si el pago de la deuda tributaria se realizara dentro de los plazos previstos en este Código o, si las circunstancias que justificaron la adopción de medidas precautorias desaparecieran, la Administración Tributaria procederá al levantamiento inmediato de las medidas precautorias adoptadas, no estando el contribuyente obligado a cubrir los gastos originados por estas diligencias.
- VI. El deudor podrá solicitar a la Administración Tributaria el cambio de una medida precautoria por otra que le resultara menos perjudicial, siempre que ésta garantice suficientemente el derecho del Fisco.
- VII. Las medidas precautorias adoptadas por la Administración Tributaria mantendrán su vigencia durante la sustanciación de los recursos administrativos previstos en el Título III de este Código, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de levantarlas con arreglo a lo dispuesto en el párrafo VI. Asimismo, podrá adoptar cualquier otra medida establecida en este artículo que no hubiere adoptado.
- VIII. No se embargarán los bienes y derechos declarados inembargables por Ley.
- IX. IX. En el decomiso de medios o unidades de transporte en materia aduanera, será admisible la sustitución de garantías por garantías reales equivalentes.
- X. El costo de mantenimiento y conservación de los bienes embargados o secuestrados estará a cargo del depositario conforme a lo dispuesto en los Códigos Civil y de Procedimiento Civil.

5.22 Ejecución Tributaria

5.22.1 Naturaleza de la Ejecución Tributaria

- I. La ejecución tributaria, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial será exclusivamente administrativa, debiendo la Administración Tributaria conocer todos sus incidentes, conforme al procedimiento descrito en la presente sección.

II. La ejecución tributaria no será acumulable a los procesos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, salvo en los casos en que el ejecutado esté sometido a un proceso de reestructuración voluntaria.

5.22.2 Títulos de Ejecución Tributaria

I. La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos:

1. Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen.
2. Autos de Multa firmes.
3. Resolución firme dictada para resolver el Recurso de Alzada.
4. Resolución que se dicte para resolver el Recurso Jerárquico.
5. Sentencia Judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone.
6. Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor.
7. Liquidación efectuada por la Administración, emergente de una determinación mixta, siempre que ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente, en caso que la misma no haya sido pagada, o haya sido pagada parcialmente.
8. Resolución que concede planes de facilidades de pago, cuando los pagos han sido incumplidos total o parcialmente, por los saldos impagos.
9. Resolución administrativa firme que exija la restitución de lo indebidamente devuelto.

II. El Ministerio de Hacienda queda facultado para establecer montos mínimos, a propuesta de la Administración Tributaria, a partir de los cuales ésta deba efectuar el inicio de su ejecución tributaria. En el caso de las Administraciones Tributarias Municipales, estos montos serán fijados por la máxima autoridad ejecutiva.

5.22.3 Suspensión de la Ejecución Tributaria

I. La ejecución tributaria se suspenderá inmediatamente en los siguientes casos:

1. Autorización de un plan de facilidades de pago, conforme al Artículo 55° de este Código;
2. Si el sujeto pasivo o tercero responsable garantiza la deuda tributaria en la forma y condiciones que reglamentariamente se establezca.

II. Contra la ejecución fiscal, sólo serán admisibles las siguientes causales de oposición.

1. Cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por este Código.
2. Resolución firme o sentencia con autoridad de cosa juzgada que declare la inexistencia de la deuda.
3. Dación en pago, conforme se disponga reglamentariamente.

Estas causales sólo serán válidas si se presentan antes de la conclusión de la fase de ejecución tributaria.

5.22.4 Medidas Coactivas

La Administración Tributaria podrá, entre otras, ejecutar las siguientes medidas coactivas:

1. Intervención de la gestión del negocio del deudor, correspondiente a la deuda.

2. Prohibición de celebrar el deudor actos o contratos de transferencia o disposición sobre determinados bienes.
3. Retención de pagos que deban realizar terceros privados, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.
4. Prohibición de participar en los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios en el marco de lo dispuesto por la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamental.
5. Otras medidas previstas por Ley, relacionadas directamente con la ejecución de deudas.
6. Clausura del o los establecimientos, locales, oficinas o almacenes del deudor hasta el pago total de la deuda tributaria. Esta medida sólo será ejecutada cuando la deuda tributaria no hubiera sido pagada con la aplicación de las anteriores y de acuerdo a lo establecido en el parágrafo IV del Artículo 164°.

5.22.5 Remate

- I. La enajenación de los bienes decomisados, incautados, secuestrados o embargados se ejecutará mediante acto de remate en subasta pública, concurso o adjudicación directa, en los casos, forma y condiciones que se fijen reglamentariamente.
- II. En cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes, se podrán librar los bienes embargados o secuestrados, pagando la deuda tributaria y los gastos incurridos.
- III. Queda prohibido adquirir los bienes que se enajenen, objeto de medidas precautorias o coactivas, por sí o mediante interpósita persona, a todos aquellos que hubieran intervenido en la ejecución tributaria y remate. Su infracción será sancionada con la nulidad de la adjudicación, sin perjuicio de las responsabilidades que se determinen.

- IV. El remate de bienes o mercancías objeto de medidas precautorias, coactivas o garantías, se realizará por la Administración Tributaria en forma directa o a través de terceros autorizados para este fin. El lugar, plazos y forma del remate se establecerá por la Administración Tributaria en función de procurar el mayor beneficio para el Estado.
- V. En materia aduanera la base del remate de mercancías será el valor CIF de importación rebajado en un cuarenta por ciento (40%), en el estado en que se encuentre, debiendo el adjudicatario asumir por cuenta propia el pago de los tributos aduaneros de importación aplicables para el despacho aduanero a consumo, acompañando el acta de adjudicación aprobada y cumplir con las demás formalidades para el despacho aduanero. Los tributos aduaneros se determinarán sobre el valor de la adjudicación.
- VI. El procedimiento de remate se sujetará a reglamentación específica.

5.22.6 Tercerías Admisibles

En cualquier estado de la causa y hasta antes del remate, se podrán presentar tercerías de dominio excluyente y derecho preferente, siempre que en el primer caso, el derecho propietario este inscrito en los registros correspondientes o en el segundo, esté justificado con la presentación del respectivo título inscrito en el registro correspondiente.

En el remate de mercancías abandonadas, decomisadas o retenidas como prenda por la Administración Tributaria Aduanera no procederán las tercerías de dominio excluyente, pago preferente o coadyuvante.

5.22.7 Procesos Concursables

Durante la etapa de ejecución tributaria no procederán los procesos concursales salvo en los casos de reestructuración voluntaria de empresas y concursos preventivos que se desarrollen conforme a Leyes especiales y el Código de Comercio, debiendo procederse, como cuando corresponda, al levantamiento de

las medidas precautorias y coactivas que se hubieren adoptado a favor de la Administración Tributaria.

5.22.8 Quiebra

El procedimiento de quiebra se sujetará a las disposiciones previstas en el Código de Comercio y leyes específicas.

5.23 Procedimientos Especiales

5.23.1 Legitimidad

I. Quien tuviera un interés personal y directo, podrá consultar sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles.

II. La consulta se formulará por escrito y deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

III. Cuando la consulta no cumpla con los requisitos descritos en el respectivo reglamento, la Administración Tributaria no la admitirá, devolviéndola al consultante para que en el término de diez (10) días la complete; caso contrario la considerará no presentada.

5.23.2 Presentación y Plazo de Respuesta

- I. La consulta será presentada a la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, debiendo responderla dentro del plazo de treinta (30) días prorrogables a treinta (30) días más, computables desde la fecha de su admisión, mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado, hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas.
- II. La presentación de la Consulta no suspende el transcurso de plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes.

5.23.3 Efecto Vinculante

La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.

5.23.4 Consultas Institucionales

Las respuestas a consultas formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refieran a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados, no tienen ningún efecto vinculante para la Administración Tributaria, constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias.

5.23.5 Improcedencia de Recursos

Contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo que aplique el criterio que responde a la Consulta.

5.23.6 Nulidad de la Consulta

Será nula la respuesta a la Consulta cuando sea absuelta:

1. Sobre la base de datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el consultante.
2. Por manifiesta infracción de la Ley.
3. Por autoridades que no gozan de jurisdicción y competencia.

5.24 Acción de Repetición

5.24.1 Concepto

Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.

5.24.2 Del Procedimiento

I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera.

Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva.

II. En el cálculo del monto a repetir se aplicará la variación de la Unidad de Fomento de la Vivienda publicada por el Banco Central de Bolivia producida entre el día del pago indebido o en exceso hasta la fecha de autorización de la emisión del instrumento de pago correspondiente.

III. Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado en desconocimiento de la prescripción operada.

IV. Cuando se niegue la acción, el sujeto pasivo tiene expedita la vía de impugnación prevista en el Título III de este Código.

5.24.3 Repetición Solicitada por sustitutos

Los agentes de retención o percepción podrán solicitar la repetición de los tributos retenidos o percibidos indebidamente o en exceso y empozados al Fisco, siempre que hubiera Poder Notariado expreso del contribuyente.

5.24.4 Prescripción de la Acción de Repetición

- I. Prescribirá a los tres (3) años la acción de repetición para solicitar lo pagado indebidamente o en exceso.
- II. El término se computará a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.
- III. En estos casos, el curso de la prescripción se suspende por las mismas causales, formas y plazos dispuestos por este Código.

5.25 Devolución Tributaria

5.25.1 Concepto

La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos.

5.25.2 Procedimiento

- I. Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones.

- II. La Administración Tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según las previsiones y plazos establecidos en el presente Código.
- III. La Administración Tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la Administración Tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario.

5.25.3 Ejecución de Garantía

Si la modalidad de devolución se hubiera sujetado a la presentación de una garantía por parte del solicitante, la misma podrá ser ejecutada sin mayor trámite a solo requerimiento de la Administración Tributaria, en la proporción de lo indebidamente devuelto, cuando ésta hubiera identificado el incumplimiento de las condiciones que justificaron la devolución, sin perjuicio de la impugnación que pudiera presentarse.

5.26 Restitución

5.26.1 Restitución de lo Indebidamente Devuelto

Cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos

en el presente Código, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente.

5.27 Certificaciones

5.27.1 Trámite

Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable deba acreditar el cumplimiento de sus obligaciones formales tributarias, podrá solicitar un certificado a la Administración Tributaria, cuya autoridad competente deberá expedirlo en un plazo no mayor a quince (15) días, bajo responsabilidad funcionaria y conforme a lo que reglamentariamente se establezca.

5.28 Impugnación de los actos de la Administración

5.28.1 Impugnación de Normas Administrativas

- I. Las normas administrativas que con alcance general dicte la Administración Tributaria en uso de las facultades que le reconoce este Código, respecto de tributos que se hallen a su cargo, podrán ser impugnadas en única instancia por asociaciones o entidades representativas o por personas naturales o jurídicas que carezcan de una entidad representativa, dentro de los veinte (20) días de publicadas, aplicando el procedimiento que se establece en el presente Capítulo.
- II. Dicha impugnación deberá presentarse debidamente fundamentada ante el Ministro de Hacienda. En el caso de los Gobiernos Municipales, la presentación será ante la máxima autoridad ejecutiva.
- III. La impugnación presentada no tendrá efectos suspensivos.
- IV. La autoridad que conozca de la impugnación deberá pronunciarse dentro de los cuarenta (40) días computables a partir de la presentación, bajo responsabilidad. La falta de pronunciamiento dentro del término, equivale a silencio administrativo negativo.

- V. El rechazo o negación del recurso agota el procedimiento en sede administrativa.
- VI. La Resolución que declare probada la impugnación, surtirá efectos para todos los sujetos pasivos y terceros responsables alcanzados por dichas normas, desde la fecha de su notificación o publicación.
- VII. Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria podrá dictar normas generales que modifiquen o dejen sin efecto la Resolución impugnada.

5.29 Recursos Administrativos

5.29.1 Recursos Admisibles

Contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada en los casos, forma y plazo que se establece en el presente Título. Contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada solamente cabe el Recurso Jerárquico, que se tramitará conforme al procedimiento que establece este Código. Ambos recursos se interpondrán ante las autoridades competentes de la Superintendencia Tributaria que se crea por mandato de esta norma legal.

La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tienen efecto suspensivo.

La vía administrativa se agotará con la resolución que resuelva el Recurso Jerárquico, pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia.

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá

contener además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga.

5.30 Superintendencia Tributaria

5.30.1 Creación y Objeto

Créase la Superintendencia Tributaria como parte del Poder Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

5.30.2 Recursos Financieros

Las actividades de la Superintendencia Tributaria se financiarán con:

1. Hasta uno (1) por ciento del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas en efectivo, que se debitará automáticamente, según se disponga mediante Resolución Suprema.
2. Otros ingresos que pudiera gestionar de fuentes nacionales o internacionales.

5.30.3 Composición de la Superintendencia Tributaria

La Superintendencia Tributaria está compuesta por un Superintendente Tributario General con sede en la ciudad de La Paz y cuatro (4) Superintendentes Tributarios

Regionales con sede en las capitales de los Departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba.

También formarán parte de la Superintendencia Tributaria, los intendentes que, previa aprobación del Superintendente Tributario General, serán designados por el Superintendente Regional en las capitales de departamento donde no existan Superintendencias Regionales, los mismos que ejercerán funciones técnicas y administrativas que garanticen el uso inmediato de los recursos previstos por este Código, sin tener facultad para resolverlos.

La estructura administrativa y competencia territorial de las Superintendencias Tributarias Regionales se establecerán por reglamento.

5.30.4 Designación de los Superintendentes Tributarios

El Superintendente Tributario General y los Superintendentes Tributarios Regionales serán designados por el Presidente de la República de terna propuesta por dos tercios (2/3) de votos de los miembros presentes de la Honorable Cámara de Senadores, de acuerdo a los mecanismos establecidos por la señalada Cámara.

En caso de renuncia, fallecimiento o término del mandato del Superintendente General Tributario, se designará al interino mediante Resolución Suprema, conforme el inciso 16) del Artículo 96° de la Constitución Política del Estado, quién ejercerá funciones en tanto se designe

5.30.5 Requisitos para ser Designado Superintendente Tributario

Para ser designado Superintendente Tributario General o Regional se requiere cumplir los siguientes requisitos:

1. Ser de nacionalidad boliviana.
2. Tener reconocida idoneidad en materia tributaria.

3. Tener como mínimo título universitario a nivel de licenciatura y diez (10) años de experiencia profesional. A estos efectos se tomará en cuenta el ejercicio de la cátedra, la investigación científica, títulos y grados académicos, cargos y funciones que denoten amplio conocimiento de la materia.
4. No haber sido sancionado con pena privativa de libertad o destituido por procesos judiciales o administrativos con resolución ejecutoriada. Si dicha sanción fuese impuesta durante el ejercicio de sus funciones como Superintendente Tributario, por hechos ocurridos antes de su nombramiento, tal situación dará lugar a su inmediata remoción del cargo.
5. No tener Pliego de Cargo ni Nota de Cargo ejecutoriado pendiente de pago en su contra.
6. No tener relación de parentesco de consanguinidad hasta el cuarto grado, en línea directa o colateral, o de afinidad hasta el segundo grado inclusive, con el Presidente o Vicepresidente de la República, las máximas autoridades de la Administración Tributaria, o entre Superintendentes Tributarios.

5.30.6 Incompatibilidades

Las funciones de los Superintendentes Tributarios, tanto General como Regionales, son incompatibles con el ejercicio de todo otro cargo público remunerado, con excepción de las funciones docentes universitarias y de las comisiones codificadoras. Son igualmente incompatibles con las funciones directivas de instituciones privadas, mercantiles, políticas y sindicales. La aceptación de cualquiera de estas funciones implica renuncia tácita a la función como Superintendente Tributario, quedando nulos sus actos a partir de dicha aceptación.

5.30.7 Período de Funciones y Destitución de Superintendentes Tributarios

El Superintendente Tributario General desempeñará sus funciones por un período de siete (7) años y los Superintendentes Tributarios Regionales por un período de cinco (5) años, no pudiendo ser reelegidos sino pasado un tiempo igual al que hubiese ejercido su mandato.

Los Superintendentes Tributarios gozan de caso de corte conforme al numeral 6) del Artículo 118° de la Constitución Política del Estado y serán destituidos de sus cargos únicamente con sentencia condenatoria ejecutoriada por delitos cometidos contra la función pública.

5.30.8 Atribuciones y Funciones del Superintendente Tributario General

El Superintendente Tributario General tiene las siguientes atribuciones y funciones:

- a) Dirigir y representar a la Superintendencia Tributaria General.
- b) Conocer y resolver, de manera fundamentada, los Recursos Jerárquicos contra las Resoluciones de los Superintendentes Tributarios Regionales, de acuerdo a reglamentación específica;
- c) Conocer y resolver la Revisión Extraordinaria conforme a lo establecido en este Código.
- d) Dirimir y resolver los conflictos de competencias que se susciten entre los Superintendentes Tributarios Regionales;
- e) Formular las políticas de desarrollo y controlar el cumplimiento de los objetivos, planes y programas administrativos de la Superintendencia General y las Regionales;
- f) Considerar y aprobar los proyectos de normas internas de la Superintendencia General y de las Superintendencias Regionales, así como dirigir y evaluar la gestión administrativa del órgano;

- g) Suscribir contratos y convenios en nombre y representación de la Superintendencia Tributaria General para el desarrollo de sus actividades administrativas y técnicas;
- h) Designar al personal técnico y administrativo de la Superintendencia Tributaria General y destituirlo conforme a las normas aplicables;
- i) Aprobar y aplicar las políticas salariales y de recursos humanos de la Superintendencia Tributaria General y Regionales, en base a lo propuesto por las mismas, así como la estructura general administrativa del órgano;
- j) Aprobar el presupuesto institucional de la Superintendencia Tributaria, a cuyo efecto considerará las propuestas presentadas por las Superintendencias Regionales, para su presentación al Ministerio de Hacienda y su incorporación al Presupuesto General de la Nación;
- k) Administrar los recursos económicos y financieros de la Superintendencia Tributaria en el marco de las normas del Sistema Nacional de Administración Financiera y Control Gubernamental;
- l) Mantener el Registro Público de la Superintendencia Tributaria, en el que se archivarán copias de las resoluciones que hubiera dictado resolviendo los Recursos Jerárquicos, así como copias de las resoluciones que los Superintendentes Tributarios Regionales dictaran para resolver los Recursos de Alzada;
- m) Proponer al Poder Ejecutivo normas relacionadas con la Superintendencia Tributaria y cumplir las que éste dicte sobre la materia;
- n) Adoptar las medidas administrativas y disciplinarias necesarias para que los Superintendentes Regionales cumplan sus funciones de acuerdo con la Ley, libres de influencias indebidas de cualquier origen;
- o) Fiscalizar y emitir opinión sobre la eficiencia y eficacia de la gestión de las Superintendencias Regionales;
- p) Adoptar medidas precautorias conforme lo dispuesto por este Código, previa solicitud de la Administración Tributaria;

- q) Realizar los actos que sean necesarios para el cumplimiento de sus Junciones.

5.30.9 Atribuciones y funciones de los Superintendentes Tributarios Regionales

Los Superintendentes Tributarios Regionales tienen las siguientes atribuciones y funciones:

- a) Conocer y resolver, de manera fundamentada, los Recursos de Alzada contra los actos de la Administración Tributaria, de acuerdo al presente Código;
- b) Admitir o rechazar los Recursos Jerárquicos contra las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y remitir a conocimiento del Superintendente Tributario General;
- c) Remitir al Registro Público de la Superintendencia Tributaria General copias de las Resoluciones que hubieran dictado resolviendo los Recursos de Alzada;
- d) Seleccionar, designar, evaluar, promover y remover al personal técnico y administrativo de la Superintendencia Tributaria Regional, conforme a su reglamento interno y al presupuesto que se le hubiera asignado;
- e) Designar intendentes en las capitales de departamento en las que no hubiere Superintendencias Regionales, de acuerdo a sus necesidades y como parte de la estructura general;
- f) Resolver los asuntos que sean puestos en su conocimiento por los intendentes;
- g) Suscribir contratos y convenios en nombre y representación de la Superintendencia Regional para el desarrollo de sus actividades administrativas y técnicas;

- h) Autorizar y/o adoptar medidas precautorias, previa solicitud formulada por la Administración Tributaria, conforme lo dispuesto por este Código;
- i) Realizar los actos que sean necesarios para el cumplimiento de sus responsabilidades,
- j) Ejercer simultáneamente suplencia de otro Superintendente Tributario Regional, cuando este hubiere muerto, renunciado, se hallare impedido o su mandato hubiera concluido.

Dicha suplencia durará hasta la designación del sustituto.

5.30.10 Organización

La organización, estructura y procedimientos administrativos internos aplicables por la Superintendencia General, serán aprobados mediante Resolución Suprema. En el caso de la Superintendencias Regionales, esta aprobación se realizará mediante Resolución Administrativa emitida por la Superintendencia General.

5.30.11 Normas Aplicables

Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en este título y en la reglamentación que al efecto se dicte.

VI. PROPUESTA

En función del Desarrollo del presente Proyecto de Grado, planteamos las siguientes propuestas:

*** La Política y la Administración Tributaria**

El trabajo de investigación a partir de las experiencias anteriores existente sobre la asignación de fuentes tributarias, entre los diferentes niveles de gobierno, en un proceso de descentralización fiscal, el proyecto describe y evalúa el régimen tributario de Bolivia, manteniendo su esencia, propone su reforma con el objetivo de maximizar las recaudaciones, distribuir la carga tributaria de una manera más equitativa.

Se sugiere que los tres niveles de gobierno administren las tasas y contribuciones especiales aplicadas a ciertos servicios y actividades de su competencia. El dominio tributario nacional estaría compuesto por impuestos, cuyos hechos generadores no pueden ser fácilmente localizables, al comercio exterior, cuyo importe es resultado de operaciones gravadas con otros impuestos y cuyo cálculo es complejo, y los gobiernos subnacionales deben hacerse cargo de las sobretasas impositivas y los impuestos que gravan bases fijas o de baja movilidad geográfica, como ser impuesto a las rentas de las personas, a la propiedad de inmuebles y vehículos, a las transacciones eventuales sobre dichos bienes, a ciertos consumos específicos y a las actividades económicas siempre que el hecho generado no esté relacionado con el resultado de la gestión.

La validez de la propuesta, está condicionada a la distribución de las competencias asignadas a cada nivel de gobierno; cuanta más competencia se asignen a los gobiernos subnacionales, mayor será la cantidad de recursos que requieran y se deberá complementar las fuentes tributarias señaladas con transferencias adicionales de recursos.

*** La Descentralización y la Política Tributaria**

Es fundamental impulsar la descentralización tributaria, porque esta medida permitirá que se transfieran competencias y recursos desde el nivel central de gobierno hacia los gobiernos subnacionales. El proceso tiene amplias repercusiones en el plano económico y especialmente en el campo fiscal. El documento centra su atención sobre la distribución de las fuentes de recursos tributarios entre los niveles de gobierno.

Existen cinco fuentes principales de recursos para financiar las actividades estatales y servicios públicos: cargos a usuarios (tasas y contribuciones especiales), impuestos, sobretasas impositivas, transferencias intergubernamentales y endeudamiento. Las tres primeras tienen índole tributaria.

Un buen sistema tributario debe permitir que exista una distribución equitativa de las obligaciones, interferir mínimamente en las decisiones financieras, facilitar el uso de la política fiscal para objetivos relacionados con la estabilización y el crecimiento, permitir una administración tributaria, no arbitraria y comprensible para los ciudadanos y contar con pocos tributos compatibles con los objetivos de la política fiscal de largo plazo.

Es conveniente que exista una clara delimitación de los dominios tributarios de los distintos niveles de gobierno, para evitar que los costos de administración para el Estado y los contribuyentes sean elevados y permitir que los ciudadanos tengan la posibilidad de identificar el uso de los recursos recaudados. Dicha delimitación debe realizarse en función a las capacidades administrativas y la amplitud de la jurisdicción y la competencia y territorial de cada nivel de gobierno.

*** El Régimen Tributario de Bolivia**

El régimen tributario de Bolivia está contenido en: i) la Constitución Política del Estado, que define los límites al poder tributario normativo, ii) diferentes convenios internacionales, que tienden a limitar la doble imposición internacional,

iii) en las leyes tributarias específicas (principalmente la Ley 843) y, iv) en las ordenanzas municipales de patentes y tasas. Está formado por once impuestos nacionales, incluyendo el Gravamen arancelario a las importaciones y el impuesto a las Transacciones Financieras, que tienen carácter eventual, cuatro impuestos municipales, diversas patentes municipales y tasas por servicios prestados por las entidades de los gobiernos nacionales y municipales.

El régimen tributario es administrado por el Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional y las administraciones tributarias municipales. Dichas instituciones sufrieron, en los últimos años, un proceso profundo de institucionalización que permitió potenciar sus labores a partir de la dotación de recursos humanos capacitados, equipamiento informático y unas normativas reglamentaria más acorde a sus funciones.

En el periodo comprendido entre 1991 y 2008 las recaudaciones tributarias crecieron a una tasa promedio anual del 12% que se explica por el aumento de las alícuotas de algunos impuestos, la creación de nuevos tributos y la disminución de los niveles de evasión impositiva. Dicha tasa es menos expectable si se considera únicamente el comportamiento de los impuestos” permanentes” (vigentes desde el inicio de la Reforma Tributaria).

Las principales virtudes del régimen tributario, son la existencia de pocos tributos de fácil administración, clara delimitación de los dominios tributarios, nacional y municipal, baja interferencia del régimen sobre las decisiones de los agentes económicos, concordancia con los objetivos de crecimiento y estabilización económica y estabilidad relativa de las normas en el tiempo. Sus principales limitaciones radican en la existencia de sistemas inadecuados de tributación simplificada, deficiente mecanismo de imposición a las rentas de las personas, expansión de crédito fiscal ficticio, alta dependencia respecto a las recaudaciones provenientes de los impuestos que gravan a los hidrocarburos, existencia de tributos de bajo potencial de recaudación y la existencia de impuestos en cascada que distorsionan la asignación de recursos.

*** Profundizar la Reforma Tributaria**

Tomando en cuenta la necesidad de maximizar los ingresos fiscales, distribuir la carga tributaria de manera más equitativa y hacer al proceso de descentralización política y profundizar la descentralización fiscal, se plantea la reforma al régimen tributario con base en los siguientes lineamientos.

- Los impuestos deben ser creados por ley de la República, las sobretasas tributarias sobre los impuestos nacionales y municipales deben beneficiar a los gobiernos departamentales y la creación y modificación de tasas y contribuciones especiales debe ser potestativo del nivel de gobierno que las impone.
- Los regímenes tributarios deben someterse a los principios de legalidad, funcionalidad con el plan fiscal, generalidad, igualdad, capacidad financiera, no confiscatoriedad, seguridad jurídica, distribución de competencias, territorialidad, libre circulación de factores de producción, no discriminación y sometimiento a acuerdos internacionales.
- El gobierno central debe administrar los impuestos cuyos hechos generadores no pueden ser fácilmente localizables, al comercio exterior, cuyo importe es resultado de operaciones gravadas con otros impuestos y cuyo cálculo es complejo.
- Los gobiernos subnacionales deben hacerse cargo de las sobretasas impositivas y los impuestos que gravan bases fijas o de baja movilidad geográfica, como ser impuesto a las rentas de las personas, a las propiedad de inmuebles y vehículos, a las transacciones eventuales sobre dichos bienes, a ciertos consumos específicos y a las actividades económicas siempre que el hecho generador no esté relacionado con el resultado de la gestión.
- Los tres niveles de gobierno (central, prefecturas y municipalidades) deben administrar las tasas y contribuciones especiales aplicados a ciertos servicios y actividades de su competencia.

- Se debe ajustar el régimen tributario con base en las siguientes pautas: i) sustitución del Régimen Complementario del Impuesto al valor Agregado y del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes por un impuesto a la Renta de la Personas (IRP), ii) eliminación del impuesto a las transacciones, iii) aumento de la alícuota del impuesto al valor agregado, iv) eliminación del impuesto a las salidas al exterior, v) reforma a los regímenes agropecuario unificado, simplificado e integrado, vi) creación de sobretasas tributarias sobre el impuesto a los consumos específicos, impuesto especial a los hidrocarburos e impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, vii) racionalización de los regímenes de fomento a la inversión que incluyan medidas tributarias, viii) modernización de las normas que regulan los impuestos municipales a la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores, ix) sustitución de la patente municipal de funcionamiento por un impuesto municipal a las actividades económicas, x) promulgación de una Ley de tasas y, xi) promulgación de una Ley reguladora de contribuciones especiales.

*** Dominio Tributario**

Tomando en cuenta los lineamientos descritos se propone que el dominio tributario nacional este formado por:

Impuesto al Valor Agregado.

Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

Impuesto a los Consumos Específicos.

Impuesto Especial a los Hidrocarburos.

Impuesto a las Transacciones Financieras.

Impuesto Directo a los Hidrocarburos.

Gravamen Arancelario.

Tasas por servicios prestados.

Contribuciones Especiales.

- El dominio tributario departamental estaría formado por:

Impuesto a la Renta de las Personas.

Impuesto Complementario a la Minería.

Sobretasa al Impuesto a los Consumos Específicos.- De carácter general para todos los departamentos.

Sobretasa al Impuesto Especial a los Hidrocarburos.- De carácter general para todos los departamentos.

Sobretasa al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.- De carácter potestativo.

Tasas por servicios prestados.

Contribuciones especiales.

- El dominio tributario municipal quedaría conformado por:

Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.

Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores.

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles y Vehículos Automotores.

Impuesto a las Actividades Económicas.

Tasas por servicios prestados.

Contribuciones especiales.

La validez de la propuesta descrita está condicionada a la distribución de las competencias asignadas a cada nivel de gobierno; cuantas más competencias se asignen a los gobiernos regionales subnacionales, mayor será la cantidad de recursos que requieran y se deberá complementar las fuentes tributarias señaladas con transferencias adicionales de recursos. Si las competencias asignadas requieren una mínima cantidad de recursos, se debe optar por una delimitación de los dominios tributarios diferente o ajustar hacia abajo las alícuotas de los impuestos que lo componen.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1 Conclusiones

A través del presente trabajo de investigación se ha llegado a conclusiones muy importantes en relación al manejo de la política fiscal, mas concretamente a la parte de los Ingresos Fiscales provenientes de los impuestos; las mismas se encuentran divididas en dos partes: en la primera parte se presentan las conclusiones generales, referidas a la evasión tributaria; y la segunda parte corresponde a las conclusiones específicas referidas a los factores que afectan la sensación de riesgo reflejada en la conducta del contribuyente.

La evasión tributaria es un problema estructural que necesita de medidas concretas para que pueda disminuir, por tanto se ha determinado las siguientes conclusiones generales:

1. Como consecuencia directa del alto grado de informalidad en la economía boliviana, que alcanza al 66%, la evasión tributaria es una practica común y representa una importante perdida de recursos para el estado.
2. En general el IVA es la principal fuente de ingresos para el fisco en la economía nacional y su evasión alcanza al 44%, dada la importancia relativa del IVA, respecto al resto de los tributos, la reducción de este indicador de evasión representa una importante fuente para el incremento de los ingresos públicos.
3. La existencia del Régimen Simplificado en el padrón del Servicio de Impuestos Nacionales, distorsiona el tratamiento y la eficiencia impositiva. Muchos contribuyentes que mueven millones de bolivianos se escudan en este régimen para evitar ser fiscalizados y de esta manera evaden impuestos, realizando una competencia desleal con los contribuyentes que están legalmente establecidos.
4. La fragilidad, la falta de credibilidad, la existencia de una Ley Tributaria que presenta muchos vacíos, la excesiva burocracia (demora en los juicios

contenciosos tributarios) y los altos niveles de corrupción de la justicia boliviana es aprovechada por gente inescrupulosa para evadir impuestos. Estos factores mencionados anteriormente son un incentivo para la evasión.

5. La percepción del ciudadano es que la mayor parte de los impuestos que aporta es utilizado para pagar salarios, por tanto, no tiene incentivos para contribuir al fisco. Esto se debe principalmente a la baja calidad de salud, educación y servicios que proporciona el estado nacional y las municipalidades; se debe cambiar esta percepción realizando un ajuste del aparato estatal, además se debe cambiar la imagen deteriorada del aparato estatal a través de campañas de información, de esta manera el ciudadano de a pie se sentirá identificado con sus contribuciones y ayudara a combatir la evasión tributaria como agente principal.

7.2 Conclusiones Específicas

1. En Bolivia la población ve como una obligación el pago de impuestos y no como un aporte que traerá mayores beneficios. Por tanto, es inexistente la cultura tributaria o impositiva en Bolivia.
2. Los resultados en la generación de la sensación de riesgo por parte del servicio de impuestos nacionales, se debe principalmente a los altos grados de transparencia e idoneidad de sus funcionarios y a las inversiones en tecnología.
3. La evolución en la metodología de selección de los contribuyentes disminuyó la susceptibilidad que existía en el pasado, cuando los contribuyentes que eran fiscalizados respondían a elecciones inconsistentes, principalmente. En la actualidad el 70% de las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Servicio de Impuestos Nacionales, son determinadas automáticamente, esto quiere decir por cruces de información en medios informáticos, el restante 30% de fiscalizaciones se las realiza de manera discrecional. Esto es el resultado del

nuevo enfoque de fiscalización implantado en el Servicio de Impuestos Nacionales.

4. Existe un elevado nivel de sensación de riesgo (probabilidad de que un contribuyente sea fiscalizado por el Servicio de Impuestos Nacionales), esta alrededor del 13%. Se los considera elevado principalmente por el corto tiempo de reforma institucional al cual fue sometida la administración tributaria. Este porcentaje se incrementara con la consolidación del proceso de institucionalización.
5. Los contribuyentes que fueron fiscalizados, son una fuente de información importante. Muchos contribuyentes que no fueron fiscalizados llegan a tener conocimiento de los procesos de fiscalización que se lleva adelante la administración tributaria y están concientes que en cualquier momento se los puede fiscalizar si cometen alguna irregularidad, evasión tributaria especialmente. Por tanto, la sensación de riesgo se incrementa.

7.3 Recomendaciones

Como producto del Desarrollo del presente Proyecto de Grado, se presentan las siguientes recomendaciones para que puedan ser tomadas como instrumentos de Política Tributaria.

1. Continuar con el proceso de institucionalización del Servicio de Impuestos Nacionales, fortaleciendo sus bases y principios; realizando mayores inversiones en tecnología informática y capacitación de recursos humanos
2. Impulsar el Programa de Educación Tributaria "P.E.T." que es llevado en la actualidad por la administración tributaria; incrementando las visitas a los centros de educación primaria, secundaria y superior, para que de esta manera se pueda concienciar a los estudiantes (contribuyentes del futuro) logrando una identificación con los beneficios que recibirán si se reduce la evasión tributaria. También deben realizarse campañas informativas en los

medios de comunicación oral y escrita para explicar las sanciones que se dan a los evasores de impuestos.

3. Eliminación del Régimen Simplificado, debido a que los ingresos percibidos por el fisco representan menos del 1%, de la recaudación total. De la misma manera, en este régimen lamentablemente, se encuentran contribuyentes grandes. Debido a que en este régimen es muy difícil determinar el movimiento real de ventas que tienen los contribuyentes.
4. Realizar estudios de los diferentes sectores económicos para determinar el nivel de evasión existente y las medidas correctivas que se les debe imprimir. De esta manera se incrementara el número de fiscalizaciones y consecuentemente se logrará incrementar la sensación de riesgo y la recaudación.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- 1) BANCO CENTRAL DE BOLIVIA. www.bcb.gov.bo
- 2) BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. "Evaluación de tres operaciones de Reforma de la Administración Tributaria Financiadas por el Banco". ". Massachussets Institute of Technology. Segunda Edición. 2005.
- 3) CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIA T). www.ciat.org
- 4) COMISIÓN ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE - CEPAL. El Pacto Fiscal. Fortalezas, debilidades y desafíos. 2.006.

5) FERNÁNDEZ ORIGGI, IT ALO. "Comercio Electrónico, consideraciones en tomo a una nueva área de trabajo en materia fiscal". Ponencia presentada en el VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática. Perú. Abril, 2005
- 5) INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. www.ine.gov.bo
- 6) LAGARES CALVO, MANUEL J. (Coordinador). "Manual de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2.005.
- 7) LERDA, JUAN CARLOS. "Movilización de Recursos a través de Reformas Tributaria en América Latina: Posibilidades, limitaciones y desafíos". Trabajo invitado al ID taller regional CIAT/ONU/SRF sobre tributación realizado en ESAF, Ministerio de Hacienda DF, Brasil.

ROLPH R., EARL. "Teoría de la Economía Fiscal". Impreso en España por Ferreira S.L., 2.004
- 8) SÁNCHEZ VECORENA, JORGE LUIS. "Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina. La

experiencia peruana. XVI CONCURSO DE MONOGRAFÍAS
CIAT/AEAT/IEF. SUNAT, Perú.

9) SERRA, PABLO. "El Sistema Impositivo y su Efecto en el Funcionamiento
de la Economía: Una Revisión de Literatura". Documento de Trabajo ,
diciembre de 2006.

10)SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES. www.impuestos.gov.bo

A N E X O S



CAPITULO IV DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 171° (Responsabilidad). De la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las penas o medida de seguridad correspondientes; y una responsabilidad civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes.

La responsabilidad civil comprende el pago del tributo omitido, su actualización e intereses cuando no se hubieran pagado en la etapa de determinación o de prejudicialidad, así como los gastos administrativos y judiciales incurridos.

La acción civil podrá ser ejercida en proceso penal tributario contra el autor y los partícipes del delito y en su caso contra el civilmente responsable.

ARTÍCULO 172° (Responsable Civil). Son civilmente responsables a los efectos de este Código:

- a) a) Las personas jurídicas o entidades, tengan o no personalidad jurídica, en cuyo nombre o representación hubieren actuado los partícipes del delito.
- b) b) Los representantes, directores, gerentes, administradores, mandatarios, síndicos o las personas naturales o jurídicas que se hubieren beneficiado con el ilícito tributario.

Los civilmente responsables responderán solidaria e indivisiblemente de los daños causados al Estado.

ARTÍCULO 173° (Extinción de la Acción). Salvo en el delito de Contrabando, la acción penal en delitos tributarios se extingue conforme a lo establecido en el artículo 27° del Código de Procedimiento Penal. A este efecto, se entiende por reparación integral del daño causado el pago del total de la deuda tributaria más el cien por ciento (100%) de la multa correspondiente, siempre que lo admita la Administración Tributaria en calidad de víctima.

ARTÍCULO 174° (Efectos del Acto Firme o Resolución Judicial Ejecutoriada). El acto administrativo firme emergente de la fase de determinación o de prejudicialidad, que incluye la resolución judicial ejecutoriada emergente de proceso contencioso administrativo producirá efecto de cosa juzgada en el proceso penal tributario en cuanto a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria.

La sentencia que se dicte en proceso penal tributario no afectará la cuantía de la deuda tributaria así determinada.

ARTÍCULO 175° (Clasificación). Son delitos tributarios:

- 1. 1. Defraudación tributaria;
- 2. 2. Defraudación aduanera;
- 3. 3. Instigación pública a no pagar tributos;

4. 4. Violación de precintos y otros controles tributarios;
5. 5. Contrabando;
6. 6. Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

ARTÍCULO 176°(Penas). Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:

- I. Pena Principal:
Privación de libertad.
- II. Penas Accesorias:
 1. 1. Multa;
 2. 2. Comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte;
 3. 3. Inhabilitación especial:
 - a) a) Inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno (1) a cinco (5) años.
 - b) b) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.
 - c) c) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.

ARTÍCULO 177° (Defraudación Tributaria).

El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a UFV's 10.000 Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial. En el caso de tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda) por cada periodo impositivo,

A efecto de determinar la cuantía señalada, si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los doce (12) meses del año natural (UFV's 120.000). En otros supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

ARTÍCULO 178° (Defraudación Aduanera).

Comete delito de defraudación aduanera, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a

50.000.- UFV's (Cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda) del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero.

- a) a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;
- b) b) Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;
- c) c) Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;
- d) d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones;

El delito será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.

ARTÍCULO 179° (Instigación Pública a no Pagar Tributos). El que *instigue* públicamente **a través de acciones de hecho, amenazas o maniobras** a no pagar, rehusar, resistir o demorar el pago de tributos será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y multa de 10.000 UFV's (Diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

ARTÍCULO 180° (Violación de Precintos y Otros Controles Tributarios). El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del tributo, será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFV's (seis mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

En el caso de daño o destrucción de instrumentos de medición, el sujeto pasivo deberá además reponer los mismos o pagar el monto equivalente, costos de instalación y funcionamiento.

ARTÍCULO 181° (Contrabando). Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:

- a) a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía.
- b) b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

- c) c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima.
- d) d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.
- e) e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.
- f) f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.
- g) g) **La tenencia o comercialización de** mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

El contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.

Las sanciones **aplicables en sentencia por el Tribunal de Sentencia en materia tributaria**, son:

- I. Privación de libertad de tres (3) a seis (6) años, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda).
- II. Comiso de mercancías. Cuando las mercancías no puedan ser objeto de comiso, la sanción económica consistirá en el pago de una multa igual a cien por ciento (100%) del valor de las mercancías objeto de contrabando.
- III. Comiso de los medios o unidades de transporte o cualquier otro instrumento que hubiera servido para el contrabando, excepto de aquellos sobre los cuales el Estado tenga participación, en cuyo caso los servidores públicos estarán sujetos a la responsabilidad penal establecida en la presente Ley, sin perjuicio de las responsabilidades de la Ley 1178. Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía sea igual o menor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), se aplicará la multa del cincuenta por ciento (50%) del valor de la mercancía en sustitución del comiso del medio o unidad de transporte.

Cuando las empresas de transporte aéreo o férreo autorizadas por la Administración Tributaria para el transporte de carga utilicen sus medios y unidades de transporte para cometer delito de Contrabando, se aplicará al transportador internacional una multa equivalente al cien por ciento (100%) del valor de la mercancía decomisada en sustitución de la sanción de comiso del medio de transporte. Si la unidad o medio de transporte no tuviere autorización de la Administración Tributaria para transporte internacional de

carga o fuere objeto de contrabando, se le aplicará la sanción de comiso definitivo.

IV. Se aplicará la sanción accesoria de inhabilitación especial, sólo en los casos de contrabando sancionados con pena privativa de libertad.

Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código.

CAPÍTULO V

PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO

Sección I: DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 182° (Normativa Aplicable). La tramitación de procesos penales por delitos tributarios se regirá por las normas establecidas en el Código de Procedimiento Penal, con las salvedades dispuestas en el presente Código.

Sección II: ESPECIFICIDADES EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO

ARTÍCULO 183° (Acción Penal por Delitos Tributarios). La acción penal tributaria es de orden público y será ejercida de oficio por el Ministerio Público, con la participación que este Código reconoce a la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de víctima, que podrá constituirse en querellante. El ejercicio de la acción penal tributaria no se podrá suspender, interrumpir ni hacer cesar, salvo los casos previstos en el Código de Procedimiento Penal.

ARTÍCULO 184° (Jurisdicción Penal Tributaria). En cumplimiento de lo establecido en el artículo 43 del Código de Procedimiento Penal, los Tribunales de Sentencia en Materia Tributaria estarán compuestos por dos jueces técnicos especializados en materia tributaria y tres jueces ciudadanos.

Tanto los Tribunales de Sentencia en Materia Tributaria como los Jueces de Instrucción en materia penal tributaria tendrán competencia departamental y asiento judicial en las capitales de departamento.

ARTÍCULO 185° (Dirección y Órgano Técnico de Investigación). El Ministerio Público dirigirá la investigación de los delitos tributarios y promoverá la acción penal tributaria ante los órganos jurisdiccionales, con el auxilio de equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria, de acuerdo con las atribuciones, funciones y responsabilidades establecidas en el presente Código, el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica del Ministerio Público.

Los equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria son el órgano técnico de investigación de los ilícitos tributarios, actuarán directamente o bajo dirección del Ministerio Público.

La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar la colaboración de la Policía Nacional y del Instituto de Investigaciones Forenses.

ARTÍCULO 186° (Acción Preventiva).

- I. Cuando la Administración Tributaria Aduanera tenga conocimiento, por cualquier medio, de la comisión del delito de contrabando o de otro delito tributario aduanero, procederá directamente o bajo la dirección del fiscal al arresto de los presentes en el lugar del hecho, a la aprehensión de los presuntos autores o partícipes y al comiso preventivo de las mercancías, medios e instrumentos del delito, acumulará y asegurará las pruebas, ejecutará las diligencias y actuaciones que serán dispuestas por el fiscal que dirija la investigación, así como ejercerá amplias facultades de investigación en la acción preventiva y durante la etapa preparatoria, pudiendo al efecto requerir el auxilio de la fuerza pública.

Cuando el fiscal no hubiere participado en el operativo, las personas aprehendidas serán puestas a su disposición dentro las ocho horas siguientes, asimismo se le comunicará sobre las mercancías, medios y unidades de transporte decomisados preventivamente, para que asuma la dirección funcional de la investigación y solicite al Juez de la Instrucción en lo Penal la medida cautelar que corresponda.

Cuando la aprehensión se realice en lugares distantes a la sede del fiscal o de la autoridad jurisdiccional competente, para el cómputo de los plazos se aplicará el término de la distancia previsto en el Código de Procedimiento Civil.

En el caso de otras Administraciones Tributarias, la acción preventiva sólo se ejercitará cuando el delito sea flagrante.

- II. Cuando en la etapa de la investigación existan elementos de juicio que hagan presumir la fuga del o de los imputados y si las medidas cautelares que se adopten no garantizaran la presencia de éstos en la investigación o juicio penal, el Ministerio Público o la Administración Tributaria solicitarán a la autoridad judicial competente la detención preventiva del o los imputados, con auxilio de la fuerza pública, sin que aquello implique prejuzgamiento.

ARTÍCULO 187°(Acta de Intervención en Delitos Tributarios Aduaneros). La Administración Tributaria Aduanera documentará su intervención en un acta en la que constará:

- a) a) La identificación de la autoridad administrativa que efectuó la intervención y del Fiscal, si intervino.

- b) b) Una relación circunstanciada de los hechos, con especificación de tiempo y lugar.
- c) c) La identificación de las personas aprehendidas; de las sindicadas como autores, cómplices o encubridores del delito aduanero si fuera posible.
- d) d) La identificación de los elementos de prueba asegurados y, en su caso, de los medios empleados para la comisión del delito.
- e) e) El detalle de la mercancía decomisada y de los instrumentos incautados.
- f) f) Otros antecedentes, elementos y medios que sean pertinentes.

En el plazo de 48 horas, la Administración Tributaria Aduanera y el Fiscal, informarán al Juez competente respecto a las mercancías, medios y unidades de transporte decomisados y las personas aprehendidas, sin que ello signifique comprometer la imparcialidad de la autoridad jurisdiccional.

ARTÍCULO 188° (Medidas Cautelares). Las medidas cautelares de carácter personal se sujetarán a las disposiciones y reglas del Código de Procedimiento Penal.

Se podrán aplicar las siguientes medidas cautelares de carácter real:

1. 1. Decomiso preventivo de las mercancías, medios de transporte e instrumentos utilizados en la comisión del delito o vinculados al objeto del tributo, que forma parte de la deuda tributaria en ejecución;
2. 2. Retención de valores por devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar el Estado y terceros privados, en la cuantía necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria;
3. 3. Anotación preventiva en los registros públicos sobre los bienes, derechos y acciones de los responsables o partícipes del delito tributario y del civilmente responsable;
4. 4. Embargo de los bienes del imputado;
5. 5. Retención de depósitos de dinero o valores efectuados en entidades del sistema de intermediación financiera;
6. 6. Secuestro de los bienes del imputado;
7. 7. Intervención de la gestión del negocio del imputado, correspondiente a la deuda tributaria;
8. 8. Clausura del o los establecimientos o locales del deudor hasta el pago total de la deuda tributaria;
9. 9. Prohibición de celebrar actos o contratos de transferencia o disposición sobre bienes determinados;
10. 10. Hipoteca legal;

11.11. Renovación de garantía si hubiera, por el tiempo aproximado que dure el proceso, bajo alternativa de ejecución de la misma.

12.12. Otras dispuestas por Ley.

Las medidas cautelares se aplicarán con liberación del pago de valores, derechos y almacenaje que hubieran en los respectivos registros e instituciones públicas, y con diferimiento de pago en el caso de instituciones privadas.

ARTÍCULO 189° (Conciliación). Procederá la conciliación en materia penal tributaria de acuerdo a lo previsto en el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica del Ministerio Público.

En el delito de Contrabando procederá la conciliación si el imputado renuncia a las mercancías y acepta su comiso definitivo y remate a favor de la Administración Tributaria previo pago de la Obligación de Pago en Aduanas. En caso de no haberse incautado las mercancías, la conciliación procederá previo pago del monto equivalente al 100% de su valor. Con relación al medio de transporte, procederá la conciliación si el transportador previamente paga la multa equivalente al 50% del valor de la mercancía en sustitución al comiso del medio o unidad de transporte, salvo lo dispuesto en convenios internacionales suscritos por el Estado.

En los delitos de defraudación tributaria o defraudación aduanera procederá la conciliación si el imputado previamente paga la deuda tributaria y la multa establecida para el delito correspondiente.

La Administración Tributaria participará en la audiencia de conciliación en calidad de víctima.

ARTÍCULO 190° (Suspensión Condicional del Proceso). En materia penal tributaria procederá la suspensión condicional del proceso en los términos establecidos en el Código de Procedimiento Penal con las siguientes particularidades:

1. 1. Para los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera o falsificación de documentos aduaneros, se entenderá por reparación integral del daño ocasionado, el pago de la deuda tributaria y la multa establecida para el delito correspondiente.
2. 2. Para los delitos de contrabando o sustracción de prenda aduanera, se entenderá por reparación del daño ocasionado la renuncia en favor de la Administración Tributaria de la totalidad de la mercancía de contrabando o sustraída; en caso de no haberse decomisado la mercancía el pago del cien por ciento (100%) de su valor. Con relación al medio de transporte utilizado, el pago por parte del transportador del cincuenta por ciento (50%) del valor de la mercancía en sustitución del comiso del medio o unidad de transporte, salvo lo dispuesto en convenios internacionales suscritos por el Estado.

ARTÍCULO 191° (Contenido de la Sentencia Condenatoria). Cuando la sentencia sea condenatoria, el Tribunal de Sentencia impondrá, cuando corresponda:

- a) a) La privación de libertad.
- b) b) El comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado, cuando corresponda.
- c) c) El comiso definitivo de los medios y unidades de transporte, cuando corresponda.
- d) d) La multa.
- e) e) Otras sanciones accesorias.
- f) f) La obligación de pagar en suma líquida y exigible la deuda tributaria.
- g) g) El resarcimiento de los daños civiles ocasionados a la Administración Tributaria por el uso de depósitos aduaneros y otros gastos, así como las costas judiciales.

Las medidas cautelares reales se mantendrán subsistentes hasta el resarcimiento de los tributos y los daños civiles calificados.

ARTÍCULO 192° (Remate y Administración de Bienes). Cuando las medidas cautelares de carácter real recayeren sobre mercancías de difícil conservación, acelerada depreciación tecnológica, o desactualización por moda o temporada, consumibles o perecederas, en la etapa preparatoria o de juicio, el Juez Instructor o el Tribunal de Sentencia en materia tributaria, respectivamente, a petición de parte deberán disponer su venta inmediata en subasta pública dentro las veinticuatro (24) horas aún sin consentimiento del propietario.

Respecto a las demás mercancías, transcurrido noventa (90) días sin que exista sentencia ejecutoriada, a fin de evitar una depreciación mayor del valor de las mercancías por el transcurso del tiempo, el Juez de Instrucción, el Tribunal de Sentencia Tributario o el Tribunal de Alzada correspondiente, deberá disponer su venta inmediata en subasta pública a pedido de parte.

Con el producto del remate, depósitos retenidos o recursos resultantes de la ejecución de garantías, se resarcirá la deuda tributaria, a este efecto dicho producto será depositado en cuentas fiscales.

Cuando el Estado no haya sido resarcido totalmente, el Tribunal de Sentencia ampliará el embargo contra los bienes del deudor.

El procedimiento de registro, administración y control de bienes sujetos a comiso, embargo, secuestro o incautación en materia tributaria y aduanera corresponderá a la Administración Tributaria competente, con las mismas obligaciones y atribuciones señaladas por el Código de Procedimiento Penal para la Dirección de Registro, Control y Administración de Bienes Incautados, con las salvedades establecidas en el presente Código.

La forma, requisitos, condiciones, plazo del remate, administración de bienes y distribución del producto del remate, será determinado por Reglamento.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las leyes N° 1340, de 28 de mayo de 1992; N° 1455, de 18 de febrero de 1993; y, N° 1990, de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias.

Segunda. Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este Código.

Tercera. Con la finalidad de implementar el nuevo Código Tributario, se establece un Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional para el tratamiento de adeudos tributarios en mora al treinta y uno (31) de diciembre de 2002, respetando las particularidades de cada Administración Tributaria, que se sujetará a lo siguiente:

- I. 1. Opciones excluyentes para la regularización de obligaciones tributarias cuya recaudación corresponda al Servicio de Impuestos Nacionales:

a) Pago único definitivo

1. 1. Se establece un pago equivalente al 10% del total de las ventas brutas declaradas en un año. A tal efecto se deberá tomar como base de cálculo, el año de mayores ventas de las últimas cuatro (4) gestiones. Dicho pago deberá realizarse al contado dentro de los noventa (90) días perentorios siguientes a la publicación del **Reglamento del presente programa**, el mismo supone la regularización de todas las obligaciones tributarias (impuestos, sanciones y accesorios) pendientes por las gestiones fiscales no prescritas, con excepción de las correspondientes al Impuesto al Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA). Este pago implica la renuncia a los saldos a favor y las pérdidas que hubieran acumulado los contribuyentes y/o responsables.
2. 2. En el caso del Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA), el contribuyente y/o responsable que se acogiera al Programa, deberá pagar el monto equivalente al 5% (cinco por ciento) calculado sobre el ingreso, sueldo o retribución neta percibida en la gestión 2002, dentro el término de ciento ochenta (180) días perentorios siguientes a la publicación del Código Tributario. La regularización en este impuesto, implica la renuncia a los saldos a favor que hubieran acumulado los contribuyentes

y/o responsables, así como la extinción de las obligaciones tributarias no prescritas por este impuesto. Los contribuyentes y/o responsables que no se acojan a la modalidad descrita, serán considerados en la primera etapa de la programación de acciones que adopte la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en el párrafo diez.

El pago total definitivo en efectivo, implicará que las Administraciones Tributarias no ejerzan en lo posterior, sus facultades de fiscalización, determinación y recaudación sobre los impuestos y períodos comprendidos dentro del presente Programa.

b) Plan de Pagos.

Los contribuyentes y/o responsables que se acojan a la modalidad de plan de pagos se beneficiarán con la condonación de sanciones pecuniarias e intereses emergentes del incumplimiento de obligaciones tributarias, debiendo presentar su solicitud dentro del plazo de noventa (90) días perentorios siguientes a la publicación del Código Tributario. La Administración Tributaria correspondiente otorgará, por una sola vez, plan de pagos para la cancelación del tributo omitido actualizado en Unidades de Fomento de la Vivienda, mediante cuotas mensuales, iguales y consecutivas, por un plazo máximo de hasta cinco (5) años calendario, sin previa constitución de garantías y con una tasa de interés del cinco por ciento (5%) anual. Para la actualización del tributo, se aplicará el procedimiento dispuesto en la Ley N° 2434 y su reglamento.

Cuando los adeudos tributarios no se encuentren liquidados por la Administración Tributaria, los contribuyentes y/o responsables podrán solicitar un plan de pagos para la cancelación del tributo adeudado actualizado, presentando una Declaración Jurada no rectificable que consigne todas sus deudas conforme a lo que reglamentariamente se determine.

La solicitud de un plan de pagos determina la suspensión del cobro coactivo de la obligación tributaria, correspondiendo el levantamiento de las medidas coactivas adoptadas, excepto la anotación preventiva de bienes, salvo cuando el levantamiento de las medidas sea necesaria par cumplir obligaciones tributarias, previa autorización de la Administración Tributaria.

El incumplimiento de cualquiera de las cuotas del plan de pagos otorgado por la Administración Tributaria, dará lugar a la pérdida de los beneficios del presente programa correspondiendo la exigibilidad de toda la obligación.

La concesión de planes de pago no inhibe el ejercicio de las facultades de fiscalización, determinación y recaudación de la Administración Tributaria dentro del término de la prescripción.

c) Pago al contado

Los contribuyentes y/o responsables que se acojan a esta modalidad por obligaciones tributarias que se hubieran determinado por la Administración Tributaria, se beneficiarán con la condonación de intereses, sanciones y el diez (10%) por ciento del tributo omitido, siempre que realicen el pago al contado dentro de los noventa (90) días perentorios siguientes a la publicación del **Reglamento del presente programa**. El pago al contado en efectivo implicará que las Administraciones Tributarias no ejerzan en lo posterior, sus facultades de fiscalización, determinación y recaudación sobre los impuestos y períodos comprendidos en dicho pago.

También podrán acogerse a esta modalidad las obligaciones tributarias no determinadas por la Administración, siempre que los contribuyentes y/o responsables presenten una Declaración Jurada no rectificable que consigne sus deudas. En estos casos, no se inhibe el ejercicio de las facultades de fiscalización, determinación y recaudación de la Administración Tributaria dentro del término de la prescripción.

- II. II. Quienes a la fecha de entrada en vigencia de esta norma tengan recursos o procesos de impugnación en vía administrativa o jurisdiccional, podrán pagar sus obligaciones tributarias mediante las modalidades dispuestas en los incisos b) y c) del párrafo I, previo desistimiento del recurso o acción interpuesta, tomando como base de liquidación el último acto emitido dentro del recurso administrativo. Asimismo, los contribuyentes de las situaciones descritas podrán acogerse a la opción del inciso a) en las condiciones y formas dispuestas.
- III. III. En el caso de obligaciones tributarias cuya recaudación corresponda al Servicio de Impuestos Nacionales, la regularización del tributo omitido, intereses y sanciones pecuniarias por incumplimiento a deberes formales, en las modalidades desarrolladas en los incisos a), b) y c) del párrafo I, procederá además, si los contribuyentes que desarrollan actividades gravadas se inscriben en el Nuevo Padrón Nacional, dentro del plazo fijado por norma reglamentaria.
- IV. IV. En el ámbito municipal, el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional alcanzará al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores y Patentes Municipales **anuales**, cuyos hechos generadores se hubieran producido hasta el 31 de diciembre de 2001 y al Impuesto Municipal a las Transferencias, **Tasas y Patentes eventuales** por hechos generadores ocurridos hasta el 31 de diciembre de 2002. La Regularización realizada por los contribuyentes y/o responsables en este ámbito, bajo una de las modalidades que con carácter excluyente se establecen, dará lugar a la condonación de sanciones pecuniarias e intereses generados por el incumplimiento.

1. 1. Pago al contado del tributo omitido actualizado, dentro de los noventa (90) días perentorios posteriores a la publicación del presente Código.
2. 2. Pago del tributo omitido actualizado en cuotas mensuales, iguales y consecutivas por un plazo máximo de hasta dos (2) años, sin previa constitución de garantías y con una tasa de interés del cinco (5) por ciento anual. La concesión del plan de pagos se otorgará por una sola vez, siempre que los contribuyentes y/o responsables formulen su solicitud dentro de los noventa (90) días perentorios siguientes a la publicación del presente Código.

En los demás aspectos, el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional se sujetará a lo establecido con carácter general en los párrafos siguientes, respetando las especificidades dispuestas.

- V. V. En materia aduanera, para los cargos tributarios establecidos en informes de fiscalización, notas de cargo, resoluciones administrativas, actas de intervención u otro instrumento administrativo o judicial, emergente de la comisión de ilícitos aduaneros, se establece el pago de los tributos aduaneros omitidos determinados por la Administración Tributaria, que implicará la regularización de todas las obligaciones tributarias (impuestos, accesorios y las sanciones que correspondan, incluyendo el recargo por abandono) y la extinción de la acción penal prevista en las leyes aplicables.

En los casos de contrabando de mercancías, que sean regularizados con el pago de los tributos omitidos, los medios y unidades de transporte decomisados serán devueltos al transportador, previo pago de un monto equivalente al cincuenta por ciento (50%) de dichos tributos.

En los demás aspectos, el Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional se sujetará a lo establecido con carácter general en los párrafos siguientes, respetando las especificidades dispuestas.

- VI. VI. Las deudas tributarias emergentes de Autos Supremos que hubieran alcanzado la autoridad de cosa juzgada podrán acogerse al Programa Transitorio, Voluntario y Excepcional en la modalidad dispuesta en el inciso b) del párrafo I, salvo la aplicación de la condonación dispuesta en el mismo, que no procederá en ningún caso.

Por otra parte, los responsables solidarios cuyo obligación sea emergente de transmisiones de obligaciones tributarias sin contraprestación, deberán cumplir con el pago de la parte proporcional que les corresponda, por lo recibido.

- VII. VII. Lo pagado en aplicación de este Programa en cualquiera de sus modalidades, no implica para el contribuyente y/o tercero responsable el reconocimiento de su calidad de deudor ni de la condición de autor de ilícitos tributarios.

- VIII. VIII. Los pagos realizados en aplicación de esta Ley, se consolidarán a favor del Sujeto Activo, no pudiendo ser reclamados a éste en vía de repetición.
- IX. IX. Los contribuyentes y/o responsables que actualmente estuvieran cumpliendo un plan de pagos, podrán acogerse a la reprogramación del mismo, únicamente por el saldo adeudado con los beneficios establecidos para cada caso, en el presente Programa.
- X. X. Las Administraciones Tributarias quedan obligadas **a la programación** de fiscalizaciones a los contribuyentes y/o responsables que no se hubieran acogido al Programa y que tuvieran obligaciones tributarias pendientes. A tal efecto, en caso de encontrar facturas falsificadas, las Administraciones Tributarias quedan, bajo responsabilidad funcionaria, obligadas a iniciar las acciones penales por el delito de uso de instrumento falsificado en contra de quienes resultaren autores, cómplices o encubridores. Asimismo, si como producto de la fiscalización se detectara que existieron retenciones tributarias no empozadas al fisco, las Administraciones Tributarias quedan obligadas a iniciar acciones penales por los delitos tipificados por el Código Penal boliviano.
- XI. XI. A efecto de la depuración del actual registro del Servicio de Impuestos Nacionales y la implementación mediante decreto supremo de un Nuevo Padrón Nacional de Contribuyentes, **se dispone la condonación de sanciones pecuniarias por incumplimiento a deberes formales y** se autoriza a la Administración Tributaria a proceder a la cancelación de oficio del Registro de aquellos contribuyentes que no cumplieron el proceso de recarnetización, o que habiéndolo hecho no tuvieron actividad gravada de acuerdo a lo que reglamentariamente se determine.
- XII. XII. En el marco de la política de reactivación económica, el Poder Ejecutivo reglamentará un Programa Transitorio de reprogramación de adeudos a la Seguridad Social de corto plazo, Sistema de Reparto, aportes a la vivienda y patentes, con la condonación de multas e intereses.

DISPOSICION ADICIONAL

ÚNICA. La limitación establecida en el inciso a) del párrafo I del Artículo 11° de la **Ley N° 2027**, de 27 de octubre de 1999; del párrafo sexto del Artículo 35° de la Ley N° 1990, de 28 de julio de 1999; y del inciso f) del Artículo 8° de la Ley N° 2166, de 22 de diciembre de 2000, referentes a la imposibilidad para miembros del Directorio de desempeñar otro cargo público remunerado, no será aplicable para los miembros del Directorio que desempeñen simultáneamente funciones en el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, no pudiendo ejercer funciones a tiempo completo, ni otras funciones públicas.

DISPOSICIONES FINALES

PRIMERA. A la vigencia del presente Código quedará derogado el literal B) del Artículo 157° de la Ley N° 1455, de 18 de febrero de 1993, Ley de Organización Judicial.

SEGUNDA. Sustitúyese el Artículo 231° del Código Penal, por el siguiente texto: "Son delitos tributarios los tipificados en el Código Tributario y la Ley General de Aduanas, los que serán sancionados y procesados conforme a lo dispuesto por el Título IV del presente Código".

TERCERA. Se modifican las penas de privación de libertad previstas en los Artículos 171° a 177° de la Ley General de Aduanas, en la siguiente forma:

- a) a) De tres a seis años de privación de libertad para los delitos tipificados en los artículos 171°, 172°, 173°, 174°, 175° y para el cohecho activo tipificado en el artículo 176°.
- b) b) De tres a ocho años de privación de libertad para ***el delito de tráfico de influencias en la actividad aduanera*** tipificado en el Artículo 177° y para el cohecho pasivo tipificado en el artículo 176°.

CUARTA. Sustitúyese el inciso b) y el último párrafo del Artículo 45° de la Ley N° 1990, por el siguiente texto:

"b) Efectuar despachos aduaneros por cuenta de terceros, debiendo suscribir personalmente las declaraciones aduaneras incluyendo su número de licencia. El Despachante de Aduana puede ejercer funciones a nivel nacional previa autorización del Directorio de la Aduana Nacional".

QUINTA. Sustitúyese en el Artículo 52° de la Ley N° 1990, Aduana Nacional por Ministerio de Hacienda.

SEXTA. Modifícase el párrafo sexto del Artículo 29° de la Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999 con el siguiente texto: "El Presupuesto anual de funcionamiento e inversión con recursos del Tesoro General de la Nación asignado a la Aduana Nacional, no será superior al dos (2 %) por ciento de la recaudación anual de tributos en efectivo."

SEPTIMA. Añádase como párrafo adicional del Artículo 183° de la Ley No. 1990, el siguiente texto:

"Se excluyen de este eximente los casos en los cuáles se presenten cualquiera de las formas de participación criminal establecidas en el Código Penal, garantizando para el auxiliar de la función pública aduanera el derecho de comprobar la información proporcionada por sus comitentes, consignantes o consignatarios y propietarios".

OCTAVA. Sustitúyase el Artículo 187° de la Ley N°. 1990, con el siguiente texto:

“Las contravenciones en materia aduanera serán sancionadas con:

- a) Multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000.- UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.
- b) Suspensión temporal de actividades de los auxiliares de la función pública aduanera y de los operadores de comercio exterior por un tiempo de (10) diez a noventa (90) días.

La Administración Tributaria podrá ejecutar total o parcialmente las garantías constituidas a objeto de cobrar las multas indicadas en el presente artículo”.

NOVENA. A partir de la entrada en vigencia del presente Código, queda abrogada la Ley N° 1340, de 28 de mayo de 1992, y se derogan todas las disposiciones contrarias al presente texto legal.

DECIMA. El presente Código entrará en vigencia noventa (90) días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, con excepción de las Disposiciones Transitorias que entrarán en vigencia a la publicación de su Reglamento.

DECIMA PRIMERA. Se derogan los Títulos Décimo Primero y Décimo Segundo así como los siguientes artículos de la Ley General de Aduanas N° 1990, de 28 de julio de 1999: 14°, párrafo 5to, 15°, 16°, 17°, 18°, 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 31°, 33°, 158°, 159°, 160°, 161°, 162°, 163°, 164°, 165°, 166°, 167°, 168°, 169°, 170°, **177° párrafo 2do**, 178°, 179°, 180°, 181°, 182°, 184°, 185°, 262°, 264°, 265°, 266° y 267°.

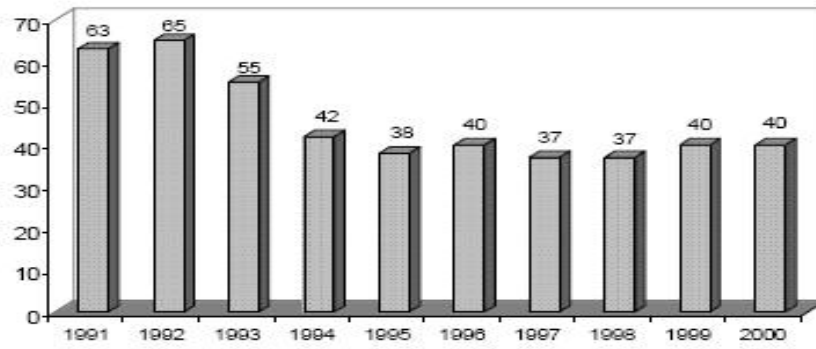
Asimismo, se autoriza al Poder Ejecutivo a ordenar por Decreto Supremo el Texto de Código Tributario, incorporando las disposiciones no derogadas por esta norma que se encuentran establecidas en el Título Décimo de la Ley N° 1990, de 28 de julio de 1999.

DECIMA SEGUNDA. El Poder Ejecutivo procederá, mediante Decreto Supremo, a ordenar e integrar en un solo cuerpo los textos de las siguientes leyes: N° 1990, de 28 de Julio de 1999; N° 843, de 20 de mayo de 1986 (Texto ordenado vigente); y, N° 2166, de 22 de diciembre de 2000 .

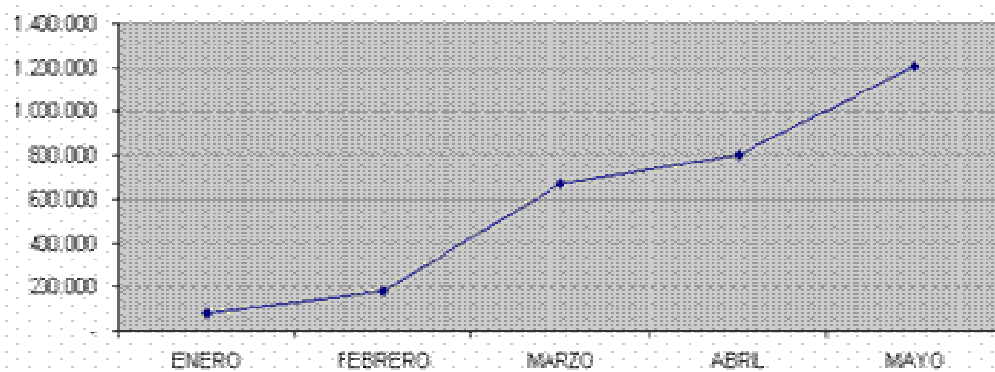
Devuélvase al Honorable Senado Nacional, **con modificaciones**

Es dado en la Sala de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados, a los veinticinco días del mes de julio de dos mil tres años.

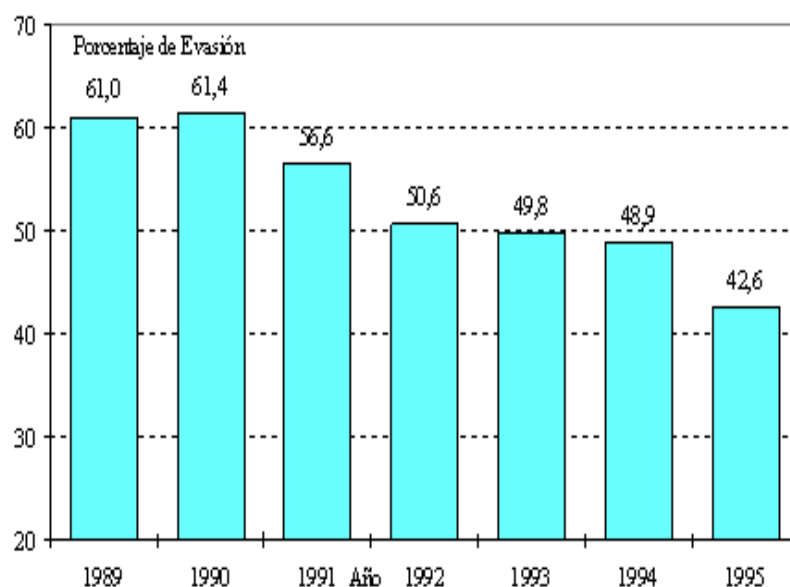
Gráfico N° 8
Evasión del IGV
(En porcentajes)



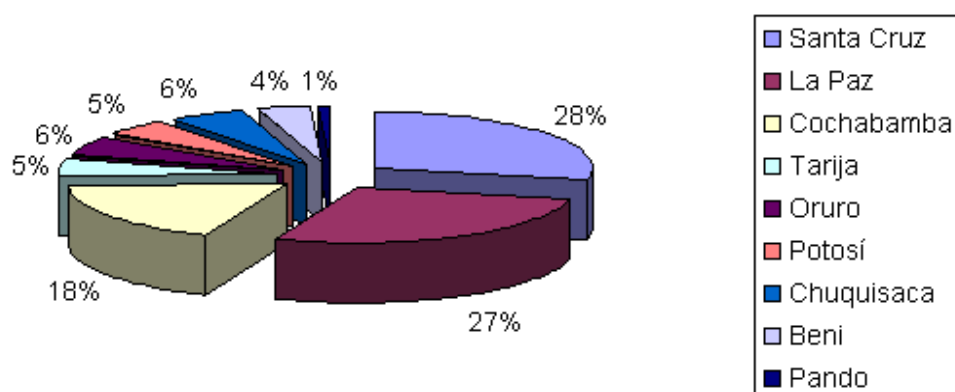
COMPORTAMIENTO RECAUDACION POR REMATES
A NIVEL NACIONAL GESTION 2005

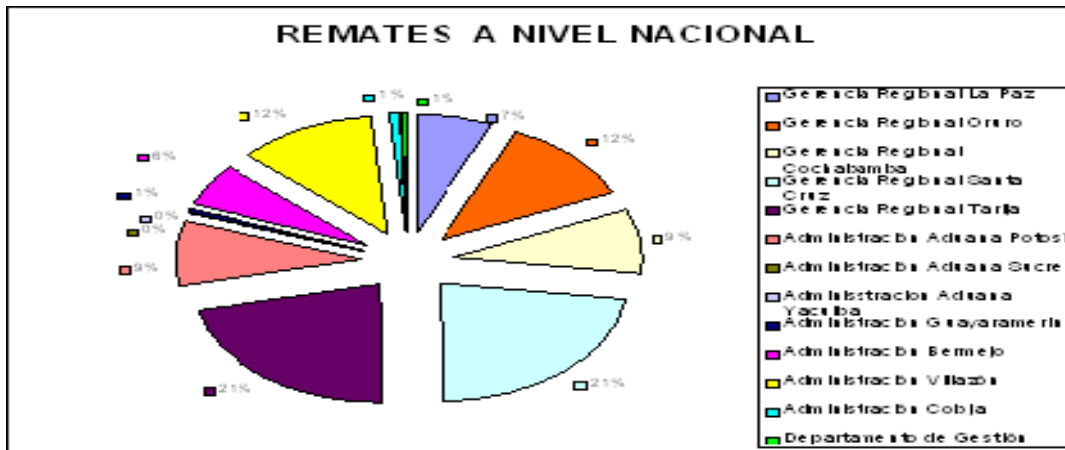


ESTIMACION DE LA EVASION EN EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA
 Período 1989-1995

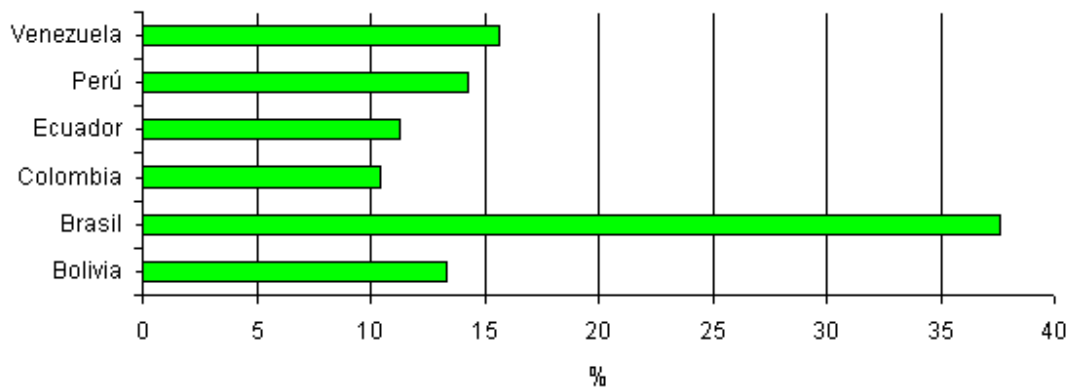


Participación promedio del PIB depar. en PIB nacional, periodo 1990 - 2004





Proyecciones del PIB per cápita



ESTADO ACTUAL DE LOS PROCESOS PENALES ADUANEROS A NIVEL NACIONAL

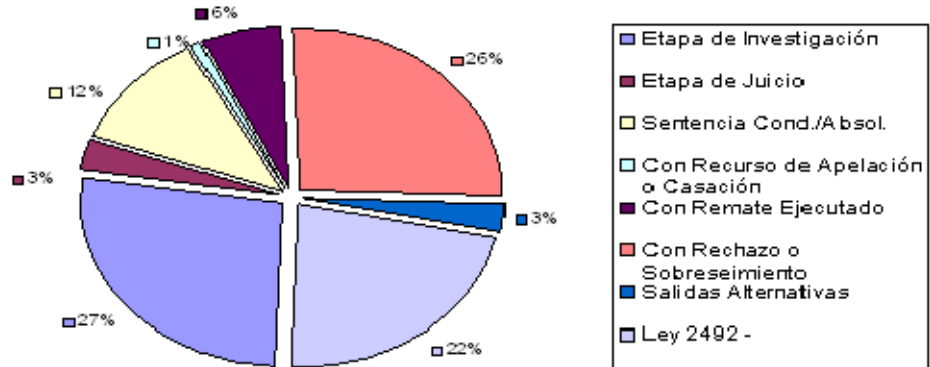


Gráfico N° 2

*Recaudación por tributos internos: 2002 - 2003
(Var. % respecto al año anterior)*

