

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
UNIDAD DE POSGRADO Y RELACIONES INTERNACIONALES



MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL Y
DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL
VERSIÓN VII
TESIS DE MAESTRÍA PARA OBTENER EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGISTER

TESIS DE GRADO:

**“EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
DENTRO DEL NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO
RESPECTO AL EJERCICIO PLENO DE SUS DERECHOS
FUNDAMENTALES Y LA CONSOLIDACIÓN DE SUS GARANTÍAS”**

AUTOR: Jishar Jimenez Tintaya

TUTOR: Dr. Jorge Omar Mostajo Barrios

LA PAZ – BOLIVIA

2023

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado a mis queridos padres, ya que sin su apoyo ni ayuda hubiera logrado culminar la carrera universitaria ni seguir día a día adelante, también está dedicado a mi pequeño hijo Matías que se ha convertido en el motor de mi vida y la razón de mi existir.

AGRADECIMIENTOS

Agradecer a esta Casa de Estudios que ofrece a los profesionales diferentes oportunidades para actualizarnos constantemente y ser cada día mejores profesionales, también un agradecimiento especial al Dr. Jorge Omar Mostajo Barrios Tutor de esta Tesis por ser una guía y brindarme su ayuda sin recelo.

RESUMEN

Los contribuyentes cuentan con un conjunto de derechos otorgados por el ordenamiento jurídico, pero lastimosamente estos no están constitucionalizados, por lo cual la gran mayoría tiene pleno desconocimiento de los mismos, si bien estos derechos buscan generar una relación de equidad entre las administraciones Tributarias y el sujeto pasivo, de manera que, sin violentar los derechos del administrado, el Estado pueda ejercer eficazmente todas las facultades que le otorga la ley, en el ámbito tributario, vemos que el sujeto pasivo cuenta con muchas más obligaciones que derechos, por lo cual la Administración Tributaria estaría en cierta ventaja frente al sujeto pasivo, siendo esta relación desigual.

Se analiza que los países cuenten con una normativa Constitucional a favor de los contribuyentes, a partir de esta, la configuración de un ordenamiento jurídico que facilite el efectivo ejercicio de los derechos Constitucionales, y los mecanismos idóneos para asegurar que las actuaciones de la Administración no excedan de lo que está permitido, pero lastimosamente los países analizados no cuentan con la constitucionalización de los mismos, pero si algunos cuentan con instancias como las defensorías de los derechos del Contribuyente que si bien no implican la potestad jurisdiccional, se asemejan a ella pues la jurisdicción supone neutralidad e independencia en los órganos que la imparten y fuerza de cosa juzgada. Por lo cual con estos vacíos jurídicos, se ve la importancia del reconocimiento de los derechos del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano respecto al ejercicio pleno de sus derechos fundamentales y la consolidación de sus garantías, por lo cual se propone constitucionalizarlos, para que el administrado pueda estar verdaderamente protegido por el Estado.

ÍNDICE

CAPÍTULO I	9
ASPECTOS GENERALES	9
1.1. INTRODUCCIÓN	9
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	10
1.2.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	10
1.2.2. SITUACIÓN PROYECTADA	12
1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	14
1.4. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.5. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	16
1.5.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA	16
1.5.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL	16
1.5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL	16
1.6. OBJETIVOS	17
1.6.1. OBJETIVO GENERAL	17
1.6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
1.7. HIPÓTESIS	17
1.8. ANÁLISIS Y OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES	17
1.8.1. VARIABLE INDEPENDIENTE	17
1.8.2. VARIABLE DEPENDIENTE	17
1.9. DISEÑO METODOLÓGICO	18
1.9.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN	18
1.9.2. TIPO DE ESTUDIO	19
1.9.3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	19
1.9.4. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN	19
1.9.5. TÉCNICAS DE RECOJO DE INFORMACIÓN	20
CAPÍTULO II	21
MARCO HISTÓRICO	21
2.1. HISTORIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	21
2.1.1. ANTECEDENTES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	22
2.1.2. DESCRIPCIÓN RAZONADA DE LA EVOLUCIÓN O GENERACIONES DE DERECHOS	26
2.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL TRIBUTO	28
2.2.1. EL TRIBUTO AL INICIO DE LA CIVILIZACIÓN	29

2.2.2. EL TRIBUTO EN ROMA.....	31
2.2.3. EL TRIBUTO EN LA EDAD FEUDAL.....	33
2.2.4. EL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA	35
2.2.4.1. JUSTIFICACIÓN DEL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA	38
MARCO TEÓRICO	39
2.3. DERECHOS HUMANOS Y FUNDAMENTALES.....	39
2.3.1. UNA APROXIMACIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS	39
2.3.2. DERECHOS HUMANOS Y FUNDAMENTALES	41
2.3.2.1. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.....	42
2.3.2.2. LA CONSTITUCIÓN COMO DECLARACIÓN DE DERECHOS	45
2.3.2.3. DESCRIPCIÓN RAZONADA DE LA EVOLUCIÓN O GENERACIONES DE DERECHOS	49
2.3.2.4. CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO	51
2.4. EL GARANTISMO	54
2.4.1. ACEPCIONES DEL GARANTISMO.....	56
2.4.1.1. EL GARANTISMO COMO FILOSOFÍA POLÍTICA	56
2.4.1.2. EL GARANTISMO COMO MODELO DE DERECHO	57
2.4.1.3. EL GARANTISMO COMO TEORÍA JURÍDICA	58
2.5. TRIBUTO.....	60
MARCO REFERENCIAL.....	62
2.6. SISTEMA TRIBUTARIO	62
2.6.1. TIPOS DE SISTEMAS TRIBUTARIOS.....	63
2.6.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO	64
2.7. TRIBUTOS	66
2.7.1. CARACTERIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS	66
2.7.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	68
2.7.2.1. IMPUESTOS.....	68
2.7.2.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS.....	69
2.7.2.1.2. IMPUESTOS INDIRECTOS.....	69
2.7.2.1.3. IMPUESTOS DISTORCIONADORES Y NO DISTORCIONADORES	70
2.7.2.1.4. IMPUESTOS CORRECTORES	71
2.7.2.2. TASAS.....	71
2.7.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	72

2.7.2.4. PATENTE	73
2.7.2.5. REGALÍAS Y PATENTES POR LA EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES.....	74
2.7.3. FACTORES CONDICIONANTES DE UN SISTEMA TRIBUTARIO	74
2.7.4. ESTRUCTURA TRIBUTARIA	75
2.7.5. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	77
2.7.5.1. EFICIENCIA ECONÓMICA.....	78
2.7.5.2 SENCILLEZ ADMINISTRATIVA.....	79
2.7.5.3 FLEXIBILIDAD.....	80
2.7.5.4. SENSIBILIDAD POLÍTICA	80
2.7.5.5. EQUIDAD (O JUSTICIA).....	81
2.7.5.6. PRINCIPIO DE BENEFICIO	82
2.7.5.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO.....	82
2.7.5.8. LA CAPACIDAD DE PAGO FRENTE AL BIENESTAR ECONÓMICO	83
2.7.5.9. EQUIDAD HORIZONTAL	84
2.7.5.10. EQUIDAD VERTICAL	85
2.7.6. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	86
2.7.6.1. EL PROCESO DE REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BOLIVIANA.....	87
2.8. CONTRIBUYENTE	88
2.8.3.7.1 TIPOS DE CONTRIBUYENTES	89
2.8.1. EDUCACIÓN TRIBUTARIA.....	89
2.8.2. CULTURA TRIBUTARIA.....	90
2.9. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	91
2.9.1. LOS FUNDAMENTOS Y LOS FINES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA	93
2.9.2. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	95
MARCO CONCEPTUAL.....	100
2.10. CONCEPTO DE DERECHO	100
2.11. CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS.....	101
2.12. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	103
2.13. CONCEPTO MODERNO DEL TRIBUTO	105
2.14. CONCEPTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO	107
2.15. CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE.....	107
2.16. CONCEPTO DE ADMINISTRACIÓN	108
MARCO JURÍDICO	109

2.17. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA	109
2.18. CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492	109
2.18.1. DERECHOS.....	109
2.18.2. OBLIGACIONES	111
2.18.3. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	113
CAPÍTULO III.....	120
MARCO PRÁCTICO	120
3.1. DISEÑO METODOLÓGICO MUESTRAL.....	120
3.1.1. DETERMINACIÓN DEL UNIVERSO Y LA MUESTRA.....	120
3.1.2. PROCEDIMIENTO DEL MUESTREO	120
3.1.3. ASPECTOS GENERALES DE LA MUESTRA.....	121
3.2. INTERPRETACIÓN DE LAS ENCUESTAS.....	123
CAPÍTULO IV	127
LEGISLACIÓN COMPARADA.....	127
4.1. NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO	127
4.2. MODELO DEMOCRÁTICO CONSTITUCIONAL Y NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO	131
4.3. CHILE.....	135
4.3.1. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE	135
4.3.2. UN NUEVO ENFOQUE DE LA POTESTAD TRIBUTARIA, SUBORDINADA A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN CHILE	137
4.3.3. NUEVA VISIÓN DE LA SISTEMÁTICA DE GARANTÍAS DEL CONSTITUYENTE.....	138
4.3.4. CÓDIGO TRIBUTARIO DE CHILE (DECRETO LEY 830)	140
4.3.4.1. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	140
4.4. ECUADOR.....	142
4.4.1. PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN ECUADOR	142
4.4.2. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y FINES EXTRAFISCALES.	143
4.4.3. CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADA POR LA RESOLUCIÓN N°9 DE ECUADOR	144
4.4.3.1. DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE.....	144
4.5. COLOMBIA	145
4.5.1. REFORMA TRIBUTARIA LEY 1607 DEL 2012.....	146

4.5.1.1. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y DEL USUARIO ADUANERO EN COLOMBIA	146
4.6. PERÚ.....	150
4.6.1. DECRETO LEGISLATIVO N°816.....	151
4.6.1.1. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	151
4.6.1.2. DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	152
4.7. COMPARACIÓN LEGISLATIVA.....	154
CAPÍTULO V	156
PROPUESTA.....	156
5.1. ANTEPROYECTO DE LEY DE REFORMA CONSTITUCIONAL	156
5.1.1. LA NATURALEZA Y EL SENTIDO DEL TRABAJO	156
5.1.2. GARANTÍAS, DERECHOS Y DEBERES FUNDAMENTALES.....	156
5.1.3. REFORMA CONSTITUCIONAL	157
5.2. ANTEPROYECTO DE LEY DE LA NECESIDAD DE REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL	157
5.2.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	158
5.3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.....	160
6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	163
6.1. CONCLUSIONES.....	163
6.2. RECOMENDACIONES	164
7. BIBLIOGRAFÍA	165
ANEXO 1	173
MODELO DE ENCUESTA REALIZADA	173

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES

1.1. INTRODUCCIÓN

A través del derecho constitucional y sus preceptos normativos, no sólo se configura la estructura organizativa e institucional de un Estado sino que además se regulan los derechos fundamentales debiendo ser garantizados a efectos de concretar una convivencia armónica, equilibrada y justa. Ahora bien, resulta importante resaltar la importancia que tiene el contribuyente para sustentar la economía de un Estado, por lo que influye directamente en el desarrollo integral de un Estado así como de su población en general ya que gran parte de la recaudación que la Administración Tributaria realiza va en beneficio de la población en general pues el Estado por ello puede realizar obras en pro de la salud, educación y otros requerimientos. Por ello, conviene precisar que del análisis sobre la problemática social y la coyuntura por la cual a traviesa el país se puede advertir que de ninguna manera puede desarraigarse el estudio del Derecho Constitucional, que a partir del cual se prescriben derechos y garantías, orientándose la normativa de desarrollo, del Derecho Tributario que es la rama del derecho financiero que se encarga del estudio y regulación de los tributos, y de las obligaciones que de ellos se derivan. Siendo absolutamente coherente que esta última sea protegida por la Constitución incluyendo como derechos fundamentales el derecho que tiene el contribuyente frente al ente público.

En las últimas décadas puede apreciarse un periodo de transformación social y político profundo, complejo y hasta a veces contradictorio en algunos países latinoamericanos. En el ámbito jurídico constitucional, este aspecto puede ser apreciado en los distintos procesos constituyentes latinoamericanos, los cuales se convierten en uno de los principales escenarios democráticos para llevar adelante cambios estructurales. Por otra parte, desde la inauguración formal del constitucionalismo a fines del siglo XVIII, se pueden apreciar distintos avances de esta corriente que de a poco fue influyendo en la organización jurídica de los Estados. Desde

entonces, el fenómeno de la constitucionalización del ordenamiento jurídico, surgido a mediados del siglo XX o, si se quiere, después de la Segunda Guerra Mundial, puede ser considerado el más interesante en el ámbito jurídico constitucional. En reflexión de las dos perspectivas anteriores, la presente investigación busca analizar si las recientes constituciones latinoamericanas, toman en cuenta la protección del contribuyente, viendo a estos como una población vulnerable cuando se enfrenta a todo el aparato estatal de un país.

También se realizará un análisis de la necesidad que tiene un estado de constitucionalizar los derechos del contribuyente, pues como se expuso líneas arriba es una población muy vulnerable cuando hablamos de las sanciones y multas en el que puede estar sujeto al omitir o al inobservar alguna norma en el pago de sus impuestos, por lo cual siendo esta una gran población se propone a la vez la constitucionalización de sus derechos como un medio para garantizar los mismos y para que esta desigualdad Estado-Contribuyente ya no sea tan inclinada hacia el Estado, mas por el contrario esta propuesta trata de equilibrar en parte tal condición.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.2.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

La relación tributaria entre la Administración Tributaria con el Sujeto Pasivo debería implicar una igualdad de condiciones entre ambos sujetos pero lastimosamente esta se ve día a día afectada por las quejas de los sujetos pasivos contra la Administración Tributaria; este malestar colectivo gira en torno al hecho de que sobre el monto establecido por concepto de impuesto se suman multas y sanciones que muchas veces hacen que los montos por pagar se vean duplicados, montos que muchas veces no pueden ser cubiertos por los Sujetos Pasivos teniendo que endeudarse de una u otra manera para poder pagar la deuda tributaria, entonces, tras tener una deuda tributaria, el Sujeto Pasivo debe contraer otras deudas para poder cancelar la primera haciendo muchas veces insostenible tal situación.

El simple hecho de mencionar a las personas el nombre de alguna administración tributaria genera molestia y disconformidad, ya que los trámites que se realiza en la administración tributaria demoran semanas y a veces meses en ser respondidos, debido a la excesiva carga laboral que tiene los funcionarios para poder realizar una mejor atención de los mismos.

Además, el sujeto pasivo varias veces debe soportar filas interminables o debe esperar un tiempo excesivo para ser atendido, este problema recae también en la falta de personal que pueda hacer frente a la cantidad de contribuyentes que acuden a la administración tributaria para realizar algún trámite, donde frecuentemente son mal asesorados provocando que vayan de una oficina a otra, tratando de encontrar alguna solución a su conflicto haciendo que su estancia dentro de la administración tributaria parezca una historia sin fin haciendo que el administrado invierta gran parte de su tiempo realizando sus trámites respectivos.

Muchas veces para evitar todas estas molestias los sujetos pasivos contratan el servicio de un contador o tramitador para que realice todas las obligaciones tributarias, pero muchas veces esto se convierte en un mal mayor pues por la negligencia e ineficiencia de estos deben pagar multas o sanciones ya que la persona contratada para tal fin no realizo debidamente el trabajo para lo cual fue contratado.

A pesar de todas las dificultades que presenta la administración tributaria el Estado a través de su facultad de imponer tributos, determina estos gravando cada vez con impuestos, tasas y patentes cada actividad, haciendo que la propia población crea mucho más en la informalidad de los comercios y de sus actuaciones, tratando así de evitar este tipo de pagos generando cada vez más la evasión y elusión de los mismos, pues la población en general siente que es vulnerada en su derechos y no hay un modo de garantizar los mismos ya que, la balanza entre Estado y sujeto pasivo es desigual y siempre favorece al primero.

1.2.2. SITUACIÓN PROYECTADA

Se podría decir que la presencia expansiva del tributo es una necesidad del Estado que debe ser satisfecha, donde esta expansión no solo es posible gracias a la potestad para crear, modificar y exonerar tributos, como se había explicado, se expresa además en los agobiantes procedimientos administrativos y judiciales para recaudar, determinar, fiscalizar tributos y, en su caso, sancionar su incumplimiento. Cada Estado ha especializado y tecnificado en extremo potentes aparatos burocráticos para detectar evasores o infractores tributarios, realizar seguimientos a los contribuyentes, algunas veces invadiendo, inclusive, su esfera privada e íntima, con la finalidad de que estos organismos realicen sus actividades fiscalizadoras tributarias, en repetidas ocasiones esto puede originar -y en realidad así lo hacen- el agotamiento de la persona por parte del Estado, generando injustas y arbitrarias intromisiones de la administración tributaria en el patrimonio y libertad de la persona, limitando el logro de su proyecto de vida o sus iniciativas, afectando sus derechos constitucionales a la propiedad, a disfrutar de su patrimonio, incluso, en algunos casos, a su libertad de trabajo, de empresa y a su propia intimidad.

Estas circunstancias generan un efecto contraproducente para la legitimidad del Estado y su mejor recurso financiero, pues la población se siente inmersa en una situación de indefensión, pues si bien sus derechos constitucionales están reconocidos, (en la Constitución y en la Ley) se ven limitados en su ejercicio y, en otras circunstancias, son transgredidos con plena conciencia y autorización de la administración pública.

En ese sentido, se requiere elaborar una propuesta jurídica que promueva y garantice el ejercicio de los derechos constitucionales del contribuyente, que lo afirme como persona frente a la voracidad tributaria del Estado y asegure la función solidaria y social que tienen los tributos. Pues el Estado debe preocuparse de dar mayor protección al contribuyente haciendo que el proceso que tenga que seguir el contribuyente para pagar su tributo no se convierta en un calvario que tenga que llevar en la espalda, sino que uno

como contribuyente se sienta seguro y conforme con los tributos que deba pagar ya que sus contribuciones sostienen en gran parte al tesoro general de la nación, a los municipios y a las universidades públicas.

El contribuyente es muy importante en el desarrollo de cada país; sin embargo, pese a su importancia, su protección y el reconocimiento de sus derechos no están constitucionalizados por ello se necesita adquirir su independencia y autonomía no sólo dentro de categoría de los Derechos Humanos, sino que deben ser reconocidos en el catálogo de derechos de los diferentes textos constitucionales.

El contribuyente para que pueda realizar sus trámites sin ningún problema debe ser capacitado recurrentemente sobre los mecanismos de declaración y pago del tributo, puesto que la mayoría de los contribuyentes no son expertos en materia tributaria, ni mucho menos contadores careciendo por completo de conocimientos tributarios lo que en gran medida los hace recaer en errores o faltas los cuales luego de un tiempo se convierten en sanciones y multas.

La ausencia del reconocimiento de los derechos del contribuyente dentro de los textos constitucionales, ha generado que se vulneren los mismos, pues para muchos contribuyentes se les es muy difícil entender la manera correcta de realizar los pagos de sus impuestos donde para evitar esta tarea muchas veces optan por la contratación de personas expertas para que realicen este trabajo generándoles un gasto extra que deben realizar donde en otros casos lastimosamente se vuelven víctimas de estas personas al verse estafados pues se dan cuenta de las enormes deudas tributarias con las que cuentan y todo por el mal trabajo que realizaron estos, por ello se debería protegerse al contribuyente de esta situación haciendo que sus derechos estén reconocidos dentro del catálogo de derechos de las diferentes Constituciones para generar un ámbito más amplio de ejercicio y vigencia de los Derechos Humanos.

1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Es necesario reconocer los derechos del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano respecto al ejercicio pleno de sus derechos fundamentales y la consolidación de sus garantías?

1.4. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

El reconocimiento de los derechos fundamentales de las ciudadanas y los ciudadanos desde la antigüedad hasta la actualidad no ha sido el resultado de un diálogo pacífico entre el Estado o el monarca con la sociedad, ni mucho menos ha sido una concesión gentil de los gobernantes de turno. Sino, alrededor del mundo, el reconocimiento y ejercicio de los derechos fundamentales, han sido productos de procesos históricos de lucha que han costado miles de vidas en toda la historia de la humanidad.

De esta manera, los derechos fundamentales entendidos como esas facultades y libertades inherentes a todo ser humano, en sus fases: individual, pluriindividual y colectivo, se han ido conquistando gradualmente configurándose en todos los espacios y ámbitos de la vida de toda persona, por ello se ve la necesidad de reconocer los derechos de los contribuyentes dentro de la Constitución garantizando los mismos para que adquieran cierta autonomía y así sean plenamente reconocidos.

Pues día a día se ve la gran afluencia de contribuyentes dentro de las diferentes Administraciones Tributarias, en su gran mayoría por los conflictos que tiene el Sujeto Pasivo con la Administración, la molestia generada por las sumas a pagar por conceptos de sanciones y multas donde muchas veces hacen que el monto a pagar se vea duplicado hace que el contribuyente cree una desconfianza y un repudio hacia la Administración Tributaria, viéndose obligado a llegar a la informalidad para ya no tener que lidiar con dichos problemas, estos problemas nacen frecuentemente de la limitada información que tiene el contribuyente de cómo llevar una buena Administración de sus registros contables, de los

plazos establecidos para el pago de los mismos, de los documentos necesarios para hacer el pago de los mismos o de cómo realizar el respectivo llenado de los formularios a pagar pues claramente no todos los contribuyentes tienen conocimientos en este ámbito, es por ello que se ven desprotegidos frente a la administración tributaria donde claramente cada funcionario debe tener pleno conocimiento de la materia tributaria.

Esta desigualdad claramente establecida entre ambos sujetos hace que sea de gran interés hallar una manera de como equiparar e igualar esta relación, pues si bien esta relación jurídica se encuentra regulada, todavía existen muchos vacíos en las leyes tributarias bolivianas, como la falta de un organismo rector encargado de velar por los derechos de los contribuyentes, la falta de una ley donde no solo se enuncie los derechos de los contribuyentes sino que verdaderamente se desarrollen y clarifiquen estos, vacíos que no parecen ser del interés de la administración tributaria, pues ellos claramente quieren seguir cometiendo abusos impunemente tratando de acostumbrar así al contribuyente de que es algo normal y que debe acostumbrarse a esto. Abusos que claramente ponen en desventaja al contribuyente frente a la administración tributaria.

Si bien este problema no es nuevo, nunca se le trato de dar una solución en el país, es por ello que debemos imitar los buenos ejemplos de otras legislaciones, las cuales le dan verdadera importancia a los contribuyentes pues, se han dado cuenta del rol que cumplen en la vida de los Estados. Pues la recaudación que se obtiene de los contribuyentes sostiene y aporta en gran medida al tesoro general de la nación, los municipios y las universidades públicas. Es por esta importancia que se debe dar solución a este conflicto y así evitar la evasión fiscal.

La propuesta planteada es viable pues dentro de la constitución boliviana se cuenta con un gran catálogo de derechos y garantías pero es ahí donde surge la necesidad que mediante la investigación se planteen y analicen cuáles son las perspectivas sobre el reconocimiento constitucional y

ejercicio de los derechos del contribuyente en el marco del desarrollo del nuevo constitucionalismo latinoamericano, además de hacer un análisis legal y jurisprudencial de estos derechos en la actualidad, ya que los mismos podrían quedar limitados por el mismo Estado.

1.5. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.5.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA

Temáticamente el estudio se delimita al estudio de fundamentos teóricos, jurídicos, fácticos y empíricos, que determinan la necesidad de que se proponga el reconocimiento de los derechos del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano y de que se establezcan sus proyecciones respecto al ejercicio pleno de sus derechos fundamentales y la consolidación de sus garantías, consecuentemente el estudio se circunscribe en el ámbito del derecho constitucional tributario.

1.5.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL

La presente investigación se desarrollará en el municipio de La Paz, Bolivia para la fase de investigación de gabinete con proyección a los países de Colombia, Perú, Chile y Bolivia.

1.5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL

La presente investigación será desarrollada analizando las Constituciones de Colombia, Perú, Chile y Bolivia, de un periodo comprendido desde el 04 de julio de 1991 (promulgación de la Constitución Política del Estado de Colombia), hasta el 09 de febrero de 2009 (promulgación de la Constitución Política del Estado de Bolivia).

1.6. OBJETIVOS

1.6.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer el reconocimiento de los derechos del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano respecto al ejercicio pleno de sus derechos fundamentales y la consolidación de sus garantías.

1.6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Analizar la naturaleza de los derechos de los contribuyentes y su relación con el ejercicio pleno de los derechos fundamentales.

Analizar la teoría del nuevo constitucionalismo latinoamericano.

Comparar el reconocimiento constitucional de los derechos del contribuyente en las Constituciones de Colombia, Perú, Chile, Ecuador y Bolivia.

Examinar los lineamientos de proyecciones normativas y de políticas públicas para el ejercicio pleno de los derechos y garantías del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano.

1.7. HIPÓTESIS

La falta de reconocimiento de los derechos del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano vulnera el ejercicio pleno de sus derechos fundamentales y la consolidación de sus garantías.

1.8. ANÁLISIS Y OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

1.8.1. VARIABLE INDEPENDIENTE

Ausencia del reconocimiento de los derechos del contribuyente.

1.8.2. VARIABLE DEPENDIENTE

Vulneración del ejercicio pleno de sus derechos fundamentales.

El debilitamiento de sus garantías.

VARIABLE	DEFINICIÓN	INDICADOR	RESULTADO
La ausencia	Circunstancia de estar ausente o de no existir alguien o algo en determinado lugar.	Los derechos del contribuyente no están reconocidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional.	Vulneración del ejercicio pleno de sus derechos del contribuyente.
La vulneración	Transgresión, quebranto, violación de una ley o precepto.	Quejas y denuncias.	Incremento de la evasión y elusión fiscal.
El debilitamiento	Acción de disminuir la fuerza, el vigor o la eficiencia de una persona o una cosa.	Cantidad de demandas presentadas en la administración de impugnación tributaria y a los tribunales departamentales de justicia.	Perdidas económicas que afectan al contribuyente y al estado.

1.9. DISEÑO METODOLÓGICO

1.9.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

El trabajo desarrollado tendrá un enfoque cualitativo de la investigación que permite alcanzar un análisis sistemático de información más subjetiva.

A partir de ideas y opiniones sobre un determinado asunto, se abre el análisis no estadístico de los datos, que luego son interpretados de una forma subjetiva pero lógica y fundamentada.

A diferencia de lo cuantitativo, en este caso el conocimiento que se produce es más generalizado y se orienta de lo particular a lo general.

La forma de recolección e interpretación de los datos suele ser más dinámica, puesto que no obedece a un estándar en esos procesos. Este enfoque favorece la comparación de resultados y la interpretación.

1.9.2. TIPO DE ESTUDIO

El presente estudio es descriptivo ya que se realizó una descripción analítica de los siguientes institutos:

- ❖ Tributo

- ❖ Derechos Humanos

- ❖ Derechos del Contribuyente

- ❖ Nuevo constitucionalismo latinoamericano

Es una investigación sincrónica ya que estudia cómo el nuevo constitucionalismo latinoamericano ha reconocido los derechos del contribuyente, iniciando el estudio con la Constitución de Colombia en 1991 y terminando en la Constitución de Bolivia en 2009.

1.9.3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño de la investigación es experimental ya que las variables de estudio:

Tributo, derechos humanos, derechos del contribuyente se analizan de tal modo que se puedan generar conclusiones que permitan establecer cuáles deben ser las proyecciones sobre el desarrollo de políticas públicas que aseguren su pleno ejercicio.

1.9.4. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

Los métodos que se utilizaron en la investigación son de tipo teórico, los cuales son:

❖ Análisis

❖ Síntesis

❖ Método histórico

1.9.5. TÉCNICAS DE RECOJO DE INFORMACIÓN

Al ser una investigación exclusivamente de carácter teórica, respecto a las técnicas de recojo de información se utilizó la revisión de documentos, teorías, doctrinas, normativa y jurisprudencia nacional e internacional, además que se pudo realizar la encuesta de una determinada muestra de población reflejada en el marco práctico del presente trabajo.

CAPÍTULO II

MARCO HISTÓRICO

2.1. HISTORIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Tomando en cuenta lo ampuloso del tratamiento sobre la historia de los Derechos, la presente investigación sólo realizará un vistazo de los acontecimientos más importantes respecto a la evolución histórica de la formación y reconocimiento de los derechos. En la siguiente tabla se muestra un listado histórico de los derechos:

ETAPAS	ACONTECIMIENTOS
1215	Se realizó la primera aproximación a los que actualmente se conoce como la Declaración de los Derechos del Hombre que fue la Carta Magna de Inglaterra.
Imperio Romano XVIII	El cristianismo, dio origen a una nueva etapa en el desarrollo histórico de los Derechos Humanos, al proclamar la igualdad entre los seres humanos y al rechazar la violencia. Todo ello contribuyó a la aceptación de principios, especialmente entre los pueblos oprimidos y los esclavos.
Carta Magna (1215)	A la Carta Magna se la considera como la base tradicional de las instituciones inglesas. En ella se establecía el respeto del rey hacia los derechos feudales de los nobles y las libertades de la Iglesia. Dentro de la Carta Magna se planteaban dos importantes principios: uno destinado a evitar los abusos judiciales. El otro principio se refería al establecimiento de los tributos por el que estaba prohibido exigir contribuciones. "Un gobierno deja de ser legítimo cuando viola los derechos de la comunidad".
Declaración de Independencia de los Estados Unidos	En este documento se afirmaba que "la existencia de ciertos derechos innatos que tienen todos los hombres una vez que entran en estado de sociedad no se pueden privar o desposeer bajo ningún pacto". Todo poder es inherente al pueblo y precede de él.
Revolución Francesa	Ideas de Rousseau favorecieron a la elaboración del concepto de los Derechos Humanos al plantear la necesidad de la existencia de una igualdad entre los hombres. El desarrollo de los Derechos Humanos individuales alcanza su mayor riqueza en las ideas liberales de la Revolución Francesa en 1789, con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en donde se expresa el carácter universal de los Derechos Humanos y su pertenencia al hombre por ser humano. Esta Revolución se dio en momentos en que millones de personas eran objeto de opresión.
Los derechos Humanos en el siglo XX y su actual panorama en el mundo.	El Tratado de Versalles fue un acto de odio y venganza y no de paz. Este documento pretendía regir la política europea de posguerra y preservar la paz entre los Estados, pero se convirtió en una fuente de odios y resentimientos que desembocarían en un nuevo conflicto mundial.
La Sociedad de Naciones	Esta agrupación de países fue establecida a propuesta del presidente Wilson, para evitar guerras en el futuro. La sede de la misma estaba en Ginebra y su propósito fue resolver, mediante la discusión pacífica, los conflictos entre naciones.
Organización de las Naciones Unidas (ONU)	Las Naciones Unidas fue un nombre concebido por el presidente de los Estados Unidos Franklin Roosevelt y se empleó por primera vez en la Declaración de las Naciones Unidas, del 1 de enero de 1942, durante la Segunda Guerra Mundial. Las Naciones Unidas adquirieron existencia oficial el 24 de octubre de 1945, al quedar ratificada la Carta por China, los Estados Unidos, Francia, el Reino Unido y la Unión Soviética.
La acción de las	Organizaciones No Gubernamentales.

ONG's y la defensa de los derechos	El arma más importante que las ONG's poseen es la información. Es por esto que realizan campañas de información para orientar a ciertos grupos específicos como los jueces, los gobiernos, la policía, etc. Esta información es transmitida a las Naciones Unidas y a otros organismos que más tarde la difundirán.
La Comisión Ecuménica de los Derechos Humanos	La Comisión Ecuménica de los Derechos Humanos es un organismo no gubernamental cuya misión es velar por la vigencia de los derechos humanos y la creación de una conciencia de respeto a la dignidad de todas las personas.

Tabla 1. Evolución Histórica de Los Derechos Humanos

(Fuente: <https://es.scribd.com/document/360073805/Evolucion-Historica-de-Los-Derechos-Humanos>)

2.1.1. ANTECEDENTES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Los derechos fundamentales tienen existencia ya desde la Edad antigua, sin embargo, su conceptualización y estudio como tal se inicia en la edad moderna mediante las revoluciones liberales ocurridas en Inglaterra (1689), Estados Unidos (1776) y Francia (1789). Este proceso de conceptualización de los derechos fundamentales tiene sus bases en los conceptos de libertad, igualdad, dignidad, entre otros, los cuales ya habían sido tratados por la filosofía de la Grecia clásica por Sócrates y la escuela escolástica en la Edad Media. Es decir, que hablar de los derechos fundamentales es estudiar un proceso socio cultural que abarca una gran parte de la historia del mundo principalmente occidental.

Bidart Campos¹ identifica 3 condiciones socioculturales como rasgos de aparición de los derechos fundamentales:

- a) Ámbito socio económico
- b) Ámbito subjetivo o axiológico
- c) Ámbito Político

a) Entre el ámbito socio económico que dio lugar a la existencia de los derechos fundamentales, cabe resaltar el surgimiento, a fines de la Edad Media, de un nuevo sistema económico que desplaza al feudalismo para

¹ Bidart Campos, Germán. Teoría General de los Derechos Humanos. Ciudad de México, México. Editorial Kapelusz, 2006, Pág. 79.

dar paso al capitalismo y la aparición de una nueva y poderosa clase social que fue la burguesía.

Este naciente capitalismo, el cual tuvo como punta de lanza la expansión los mercados tradicionales y con ello el auge del comercio, creando un poder económico de la burguesía, quienes vieron la necesidad que la organización del poder alrededor del señor feudal debía tener modificaciones sustanciales. Lo importante de esta aparición del capitalismo y la burguesía fue el reconocimiento de ciertas libertades en materia comercial, como la libertad contractual y libertad mercantil, el cual es un antecedente de relevancia para el reconocimiento de los derechos fundamentales.

Es decir, que el entendimiento los derechos naturales, que ya se habían conceptualizado en la Grecia clásica y durante la Edad Media, fueron comprendidos en esta parte de la historia como valores mercantiles que permitieron la formación del naciente sistema capitalista. Así, la igualdad fue entendida como la negación de privilegios a la clase feudal, la libertad fue entendida como esa ausencia de constricción para trabajar y suscribir contratos (libertad contractual) y la propiedad fue entendida como esa libertad de tener un derecho de uso, disfrute y disposición sobre sus bienes y los frutos de su trabajo.

Por su parte, a fines del siglo XVI se da inicio a las primeras formas del Estado moderno mediante la consolidación de monarquías absolutistas por toda Europa, hecho que fue posible gracias al pacto entre la monarquía y la burguesía, existiendo una división entre la sociedad política (monarquía) y civil (burguesía); donde el poder político lo detenta el monarca, estableciendo una relación de intereses donde el Estado se compromete a proteger a los burgueses y sus comercios contra los asaltos y actos de piratería muy frecuentes en la época.

b) Entre el ámbito subjetivo o axiológico de la aparición de los derechos fundamentales, es necesario destacar que el concepto de individualismo

generado por el humanismo renacentista trata de retomar tanto la conciencia y el estudio sobre los conceptos de igualdad, libertad y dignidad humana, los cuales ya habían sido estudiados por los filósofos de la Grecia clásica pero que habían sido invisibilizados durante la Edad Media. Es así que, el iusnaturalismo religioso de la Edad Media adquiere rasgos del racionalismo hacia el siglo XVI afianzando nuevamente el postulado de la existencia de derechos naturales, tal como había teorizado Platón aproximadamente mil años antes.

Asimismo, el naciente capitalismo hizo que los valores morales del mercado se convierten en derechos naturales, entendidos como que el ser humano tiene una serie de libertades individuales intrínsecas o inherentes que le permiten ejercer ciertas facultades en la sociedad. Lo anteriormente establecido fue afianzado durante el siglo XVII donde autores como: Grocio, Spinoza, Hobbes, Montesquieu, Locke y Rousseau, en el siglo XVIII, ya establecieron que el ser humano nace con una serie de derechos que deben permitir que todas y todos sean libres e iguales. Respecto a ello, se puede establecer que sí existe igualdad en un estadio primitivo del ser humano hasta que aparece la propiedad privada la cual atenta contra la verdadera naturaleza humana y haciendo desaparecer los derechos naturales que detentaba el ser humano primitivo. De esa manera, ante la imposibilidad tanto económica como política de eliminar la propiedad privada es necesario crear un acuerdo o como diría Rousseau un ``contrato social`` que permita que el ser humano nuevamente pueda ejercer estos derechos naturales donde el Estado es el guardián y garante de su ejercicio.

c) Respecto al ámbito político, es importante destacar la aparición del Estado moderno, de ese estado, como centralizado y burocrático. Esta aparición del Estado moderno fue fundamental para el reconocimiento de derechos positivos conforme la base teórica que el capitalismo aportó señalando que el ser humano tiene derechos naturales en el ámbito comercial.

Weber señala que el Estado moderno se caracteriza por tener el monopolio de la producción jurídica y el monopolio del uso legítimo de la violencia, a través del cual tiene la legitimidad para producir leyes, o en su caso Constituciones, que reconocen y positivizan los derechos naturales, siendo los derechos de libertad individual y todos sus conexos los primeros derechos positivos reconocidos en las primeras Constituciones liberales².

De esta manera, Inglaterra fue el primer Estado moderno en reconocer derechos individuales a través de la firma de la *Bill of rights* en 1689, luego en Francia mediante la Declaración de Derechos del hombre y del ciudadano en 1789 y en Estados Unidos la Declaración de Virginia en 1776, fueron los primeros instrumentos legales en el mundo occidental donde se reconocía un catálogo de derechos de los cuales ciudadanas y ciudadanos son titulares.

En resumen, se puede afirmar como antecedentes que la formación teórica y el reconocimiento de los derechos fundamentales han respondido a procesos históricos, sociales, económicos y culturales en el mundo occidental que han necesitado de un desarrollo histórico que no ha sido una cesión benévola de los monarcas de turno, sino que han sido fruto de luchas históricas, de movimientos sociales revolucionarios que entendieron que la importancia de libertad, igualdad y dignidad humana. Es decir, que los derechos fundamentales tienen su base en los derechos naturales que ya hablaban los filósofos de la Grecia clásica y son fruto de la historia humana en respuesta a los abusos, humillaciones y ejecuciones a manos de los monarcas de turno; es decir, que el reconocimiento y vigencia de los derechos fundamentales significa una protección integral a todos los ámbitos de la vida humana.

² Weber, Max. El político y el científico. Madrid, España. Editorial Alianza, 1984, Pág. 83

2.1.2. DESCRIPCIÓN RAZONADA DE LA EVOLUCIÓN O GENERACIONES DE DERECHOS

Una de las clasificaciones más utilizada es la llamada generacional, concebida por primera vez por el profesor y miembro del Instituto de Derechos Humanos de Estrasburgo, Karel Vasak³, en 1979. Este autor consideraba que en la evolución histórica de los Derechos Humanos pueden distinguirse tres generaciones, asociada cada una de ellas al desarrollo de los tres grandes valores proclamados en la Revolución Francesa: Libertad, Igualdad y Fraternidad. Siguiendo este criterio la clasificación sería:

- Derechos de primera generación: Por tratarse de los reconocidos inicialmente en el tiempo. Esencialmente son los derechos civiles y políticos, tales como el derecho a la vida, a la integridad o a la libertad. Están vinculados al principio de libertad y su característica fundamental viene determinada porque exigen de los poderes públicos su inhibición y no injerencia en la esfera privada. La primera generación surge con el Bill of Rights de los nuevos EEUU y la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de la Revolución francesa. En el Derecho internacional están recogidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948. La Constitución española de 1978 se inspira en ellos, los recoge como derechos fundamentales de los ciudadanos y son la fundamentación de un Estado de Derecho democrático.

- Derechos de segunda generación: Incluyen a los llamados derechos económicos, sociales y culturales, están vinculados con el principio de igualdad y a diferencia de los anteriores, exigen para su realización una efectiva intervención de los poderes públicos, a través de prestaciones y servicios públicos.

³ Vasak K. "Human Rights: A Thirty-Year Struggle: the Sustained Efforts to give Force of law to the Universal Declaration of Human Rights", UNESCO Courier 30:11, Paris: United Nations Educational, Scientific, and Cultural Organization, November 1977.

- Derechos de tercera generación: Contemplan derechos heterogéneos, como el derecho a la paz, al medio ambiente o a las garantías frente a la manipulación genética, entre otros. Estos derechos se vinculan con los valores relativos a la solidaridad e inciden en la vida de todos los seres humanos, por lo que precisan de la cooperación a escala universal para su realización.

La clasificación “generacional” se encuentra también en trabajos de autores significativos en este campo, como Norberto Bobbio⁴, que los liga al carácter progresivo del despliegue de la libertad humana. Conceptualmente Bobbio sostiene que, aunque cronológicamente las demandas de Derechos Humanos y también los derechos en sentido jurídico pueden clasificarse en ‘generaciones’, son solamente de dos tipos en función de su finalidad: impedir los maleficios de estos poderes (Estado, gobierno) u obtener sus beneficios (prosperidad). Este autor habla de dos generaciones de derechos claramente determinados: los fueros individuales, civiles y políticos, y los derechos económicos, sociales y culturales, si bien también reconoce una tercera generación, “heterogénea y vaga”, y una cuarta demanda de derechos ligada al patrimonio genético de cada individuo.

Otros autores apuntan otra posible clasificación, defendiendo la existencia de cinco generaciones de derechos en función de las reivindicaciones sustentadas en distintos momentos históricos por diferentes grupos sociales.

- En la primera generación estarán los derechos civiles y políticos, reclamados originalmente por la burguesía.
- En el segundo los económicos, sociales y culturales, propios en su origen de los movimientos antiesclavistas y posteriormente del movimiento obrero.

⁴ Bobbio, Norberto, El tiempo de los derechos, Sistema, Madrid, 1991.

- En el tercero se ubicarán los derechos de los pueblos y otros sectores especiales de la población, impulsados en el primer supuesto por las luchas de descolonización y en el segundo por diversos colectivos sociales.
- La cuarta generación hacía referencia a los ambientales, que cabe definirlos como derechos para las generaciones futuras.
- Por último la quinta generación incluiría los derechos relativos al control del cuerpo y a la organización genética, enfrentados a la mercantilización.

2.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL TRIBUTO

El tributo, como otros fenómenos jurídicos, es un hecho histórico, siempre ha existido en las relaciones humanas, desde que estas significaron las relaciones entre quien ostenta el poder y quienes se someten a este poder. En otras palabras, el tributo es la creación del hombre como medio para ejercer, expandir, mantener y fortalecer el poder. Desde el punto histórico, el tributo es un fenómeno pre-jurídico.

Por tanto, el tributo como hecho histórico tiene rasgos variables y permanentes que se han expresado a lo largo de su existencia. Así podemos decir que el tributo se ha desarrollado a través de las características históricas siguientes:

- El tributo como fenómeno histórico social.
- El tributo es un elemento de la relación de poder.
- El tributo contiene una relación coercitiva y es factor de cambio o resistencia político-social.
- El tributo es una manifestación de entregar y hacer algo a favor del que detenta el poder, sea rey, príncipe, señor feudal, o el Estado.
- El tributo adoptó formas personales y pecuniarias.
- El tributo, finalmente asume la forma de obligación jurídica de carácter pecuniario auto-impositivo.

Siendo el tributo una de las prácticas sociales e instituciones jurídicas más antiguas, está presente desde que el hombre deja de ser nómada y organiza el poder como medio para asegurar su sobrevivencia y convivencia, a partir de su calidad de señor protector, príncipe, cacique, rey, emperador, o finalmente Estado. Por ello, afirmamos que el tributo está ligado a la estructuración del poder, surge para mantener reproducir y obtener más poder. Dirían otros, que a lo largo de la historia de la humanidad no hay poder político sin tributo y no existe tributo sin que exista alguien que lo imponga, lo exija y fiscalice su cumplimiento.

Los tributos han adoptado diversas formas. En la antigüedad se concibió como la entrega de especies, tales como cosechas, alimentos, o entrega de mano de obra o servicios personales, como esclavos; o la entrega compulsiva de dinero o metales preciosos, y se justificaba en la mera voluntad del que ostentaba y ejercitaba el poder para solventar los gastos causados por las guerras, las conquistas territoriales, la construcción de obras públicas, el culto, las fiestas, los gastos de la corte, la manutención del ejército, de los funcionarios religiosos, jueces, entre otros.

Generalmente, los tributos se exigían mediante la violencia y con total arbitrariedad del que los imponía. Se establecían contra los pueblos conquistados y se realizaba por especie o servicios personales (trabajo) y excepcionalmente con dinero.

2.2.1. EL TRIBUTO AL INICIO DE LA CIVILIZACIÓN

Muchos coinciden que el tributo tiene su origen histórico en la civilización eneolítica que se desarrolló en la orillas del río Nilo, es decir, en las ciudades religiosas comerciales del Alto y Bajo Egipto (5,500 a. C.), en donde los gobernantes de cada ciudad imponían a la fuerza o mediante el convencimiento religioso de los que protegían en sus ciudades, los importes en bienes físicos, materiales o humanos (esclavos) necesarios para cubrir los costos que se pudieran requerir para la defensa de cada

localidad, para desarrollar la expansión territorial, ejecutar sus proyectos arquitectónicos y mantener la poderosa estructura social dominante⁵.

En Egipto, desde las primeras dinastías se menciona a los escribas, funcionarios que recaudaban los tributos, asimismo se estableció que las tierras de propiedad del Faraón que eran otorgadas a particulares estaban sujetos a tributos.

Por otro lado, se realizaban censos periódicos para evaluar la capacidad impositiva de los habitantes de las ciudades y para expandir o crear nuevas contribuciones. Uno de esos tributos fue el impuesto a la sucesión, el mismo que desde el Siglo VIII a. C, ya se cobraba con una tasa gravada del diez al quince por ciento sobre el valor de los bienes transmitidos por causa de muerte⁶.

Por otro lado, la arqueología ha podido rescatar las Tablillas de arcilla en donde los Reyes de las Tribus Sumerios y Arcadios de Mesopotania (2334 a.C.) registraban las actividades económicas de sus poblaciones, entre ellas la recaudación de tributos⁷.

Sobre Babilonia (1750 a.C.) los historiadores afirman que uno de los pilares del auge asirio fue el férreo sistema fiscal, cimentado en impuestos, prestaciones personales y otras cargas.

Por ejemplo, Hammurabi, sexto Rey del Imperio, organizó un sistema de recaudación de los tributos cuyo incumplimiento fue sancionado con la pena de muerte tal como se establecido en su famoso Código. También se conserva un Edicto del Rey Admmi Saduqa (1646 a.C. cuarto sucesor de Hammurabi) sobre la anulación de tributos atrasados y deudas resultantes de préstamos.

⁵ DE JUANO, M. (1984). Origen, historia y evolución de los tributos. Buenos Aires-Argentina: Depalma. Pág. 104

⁶ LINO CASTILLO, J. (1944). Manual de Impuestos Peruanos de Sucesión. Lima: Banco de Credito del Perú. Pág. 54

⁷ SANABRIA ORTIZ, R. (1997). Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios. Lima: San Marcos. Pág. 115

Los hebreos con Salomón (965 a.C.) establecieron las tasas para las mercancías y la obligación de tributar a los doce distritos con que contaban sus ciudades. La historia señala que Salomón por oponerse a disminuir los tributos, originó la separación de las tribus septentrionales que conformaban su reino.

Durante el Imperio Persa, Darío, su emperador (549-486 a. C.), implantó un original sistema tributario creando el principio de la imposición por cuota que deberían aportar las satrapías. A fin de fijar estos impuestos se hicieron catastros y evaluaciones, conservadas en las Tablillas de Persépolis.

En China (259-210 a.C.), el emperador Che Huang-ti unificó el sistema tributario. Durante su periodo los campesinos recibieron la propiedad de las tierras, a cambio del pago de un tributo.

En Grecia antigua (1950-1550 a.C.) se gravaba a los más pudientes con el iéspora, pero los ciudadanos estaban exentos del impuesto personal directo, el cual era pagado solamente por los ilotas. El Estado recibía tributos indirectos: derechos de aduanas, de puerto, tasas, arriendos estatales, rentas de las minas, multas, impuesto sobre la prostitución e impuestos extraordinarios. En Grecia el sentido de la tributación era bastante distinto a sus vecinos, de acuerdo a Aristóteles las ciudades griegas eran una asociación de seres iguales (estado de comunidades de gentes semejantes) que aspiran en común a una existencia dichosa y fácil⁸.

2.2.2. EL TRIBUTO EN ROMA

La civilización romana, de la cual somos beneficiarios por su desarrollo jurídico-institucional, construyó un importante sistema tributario que fue el soporte de su expansión mundial y de su permanente, junto a los griegos, influencia contemporánea. En Roma se hizo de manifiesto el pase de la economía natural (basado en la explotación sobre todo de la tierra con la mano de obra de los esclavos) a la economía monetaria, y por tanto, las

⁸ ARISTOLES. (2003). La Política. Lima: Cuadernos Didácticos. Pág. 89

contribuciones adquirieron relieve en su naturaleza monetaria o a través de metales preciosos⁹.

El imperio romano creó tributos clasificando a sus ciudadanos según su fortuna, para medir sus deberes fiscales.

Durante la época republicana, en plena expansión de su territorio en base a las conquistas, el incremento fabuloso de las fuentes impositivas obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos del sistema fiscal impositivo, convirtiéndolo en objetivo político de primer rango. El imperio romano tenía como estrategia imponer tributos a las poblaciones sometidas, a fin de no gravar a los ciudadanos¹⁰.

Detenernos un tanto en la historia tributaria romana, es muy importante para nuestra investigación, pues el termino tributo proviene del latín *tributum*, como a continuación explicamos.

El sistema fiscal contaba dentro de sus componentes con el *tributum* (o *stipendium*) impuesto directo que se basaba en el censo, de ahí la expresión *tributum ex censu*. El censo era un registro de la población y un catastro que determinaba a qué tribu pertenecía tal o cual ciudadano romano. El *tributum* recaía en el patrimonio de los censados y estaba formado por dos cédulas: el *tributum soli* un tipo de impuesto territorial y el *tributum capitis* que era una contribución gravada según la capacidad de la persona.

Existían también otros tributos a las actividades industriales y profesionales, otros afectaban la propiedad mobiliaria, que es el antecedente de nuestro impuesto predial. Hubo también impuestos sobre el gasto, que era una especie de derecho de aduanas, el impuesto a la sucesión, el de las transacciones, incluso existió un tributo que gravaba las compras y ventas, lejano precedente del Impuesto General a las Ventas.

⁹ SCHOMÖLDERS, H. (1962). Teoría General del Impuesto. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Pág. 67

¹⁰ BUJANDA, S. D. (1975). Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Derechos Políticos. Pág. 127

Este bien organizado sistema fiscal de los romanos se sustentaba en la concepción sobre el poder político que tenía los romanos. Los tributos eran un acto de soberanía del poder del Estado (del *ius imperium*) no tenía por qué ser consultados, votados o considerados por los ciudadanos. Eran llanamente un elemento de la relación del poder con los subordinados. El tributo en ese sistema es un impuesto (*imperatum*) establecido (*indictum*) pero no consentido, ni aprobado¹¹.

2.2.3. EL TRIBUTO EN LA EDAD FEUDAL

Afirman los historiados que la edad media o feudal se gesta a partir de la caída del Imperio Franco-romano, entre los siglos X al XIII de nuestra era. Económicamente significó el predominio del feudo y los castillos feudales, originando la decadencia de las grandes ciudades que los imperios griegos, bizantinos y romanos habían formado y, por tanto, la predominancia de la economía rural pues ni había ciudades que abastecer ni comerciantes que vendieran sus productos.

El vasallaje, expresión de las relaciones económicas y sociales feudales, se extendió como una cadena, pues el vasallo al recibir un feudo (una extensa área de terreno) se convertía en señor de este y a su vez este entregaba parte de su feudo a nuevos vasallos y estos a los suyos. La relación feudo-vasallo se inicia mediante un contrato entre dos hombres libres uno de los cuales -el vasallo- se vincula a otro -el señor- para servirle fielmente a cambio de protección y manutención (*auxilium et consilium*).

Durante esta época, donde predomina el feudo, el castillo y la dispersión política y económica (ducado, principado, reino, etc.) no se contó realmente con hacienda pública, en el sentido que hubiese un ente recaudador central y que destinase también gastos públicos en sentido general. El patrimonio del soberano fue confundido con el del Estado, más aún cuando el poder

¹¹ IVAN BARCO, O. (2009). Teoría General de lo Tributario. Lima: Grijley. Pág. 97.

de este se trasladó a dos instituciones: el señor feudal y la iglesia, quienes pasaron a tener inmensos patrimonios, especialmente sobre la tierra¹².

En la edad feudal existió una predominancia de los recursos patrimoniales sobre las prestaciones. Los recursos patrimoniales se derivaban de la explotación de la tierra que le pertenecía al señor feudal, por eso que resultaba tan importante que el señor feudal además de ostentar un control de las personas que habitaban en su feudo, debía controlar territorios, toda vez que cuando obtenía ingresos de índole regular y permanente, (rentas dominales), se le establecía un impuesto por este tipo de ingresos.

Las prestaciones feudales eran aquellas que se derivaban de la personalidad del soberano, es decir aquellas que obtenía el señor feudal como tal, el servicio de actividades domésticas, de cuidado, de seguridad, que estaban obligados a cumplir los vasallos, siendo uno de ellos el famoso tributo de la pernada.

Dentro de los principales tributos que predominaron en esta época fue la capitación, el formariage, las manos muertas, el censo, la talla o pecho, las tasas de rescate, las ventas de privilegios, los pedidos, los laudemios, las fonsaderas, las albanas, las morerías, los pontazgos, las alcabalas, las minas, los subsidios eclesiásticos, el derecho de peso y el almudí¹³.

En esta etapa del desarrollo económico y social ocurrió un hecho que marco la tendencia en la regulación del tributo y que va a la par del inicio del constitucionalismo y la lucha por las libertades y derechos constitucionales. Sobre todo es el reconocimiento de uno de los principios modernos del derecho tributario: el principio de legalidad y el de representación (*No tax without representation*), principio tributario destinado a ser el motor de las revoluciones independentistas americanas del siglo XVIII, siendo una de ellas la revolución de Túpac Amaru.

¹² SANABRIA ORTIZ, R. (1997). Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios. Lima: San Marcos. Pág. 76.

¹³ IVAN BARCO, O. (2009). Teoría General de lo Tributario. Lima: Grijley. Pág. 53

Las constantes guerras entre señores feudales, entre duques, archiduques, reinos y principados, en gran parte por razones religiosas, que caracterizaron esta época ocasionaron a fines del siglo XII el incremento de las ayudas dictadas por los reyes para sufragar los gastos de guerra, lo que ocasionó masivas protestas y rebeliones campesinas.

En Inglaterra, por ejemplo, la imposición de los derechos feudales por parte de Juan Sin tierra, provocó la rebelión de la nobleza, las jerarquías eclesiásticas y la nueva burguesía que insurgía en Londres. La alianza de estos sectores afectados por los impuestos, obligó a Juan Sin tierra a firmar la *Charta Libertatum*, la Carta Magna, el 12 de junio de 1215, primer documento que consagra los derechos de los súbditos frente a la Corona. El documento consta de un preámbulo y 63 cláusulas, entre las principales tenemos la limitación de las obligaciones feudales; el reconocimiento de las libertades individuales; el mandato de que no se crearían impuestos sin el consentimiento del país; la libre entrada y salida del reino, no se prendería, encarcelaría, ni privaría de los que poseyera, ni de su libertad a ningún hombre libre, sino conforme a la ley y en legal juicio de sus pares; se reconocía a los súbditos el derecho a resistir por la fuerza a las decisiones reales contrarias a las leyes¹⁴.

2.2.4. EL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA

La toma de Constantinopla (1453 d.C.) en manos de los turcos-otomanos marca el fin del último vestigio del imperio romano de oriente y la desintegración del orden feudal. Durante el feudalismo predominó la producción y vida rural, pues el ochenta por ciento de la población vivía en y del campo, a pesar de ello, las ciudades adquirieron una singular trascendencia. Desde el Siglo XIII se había iniciado una emigración del campo a la ciudad, transformando la organización vertical del mundo rural

¹⁴ PECES-BARBA MARTINEZ, G. (1988). Historia de los Derechos Fundamentales T 1. Madrid: Dykinson. Pág. 159.

a la horizontal del mundo urbano. Esta preeminencia social urbana será el germen de la posterior revolución industrial.

La nueva clase social surgida de los burgos (grandes ciudades) llamada “burguesía”, configuró la nueva fuerza social de Europa, logrando objetivos importantes en el campo político administrativo, mientras que la propiedad de la tierra, permanecerá en manos de la vieja aristocracia.

En esta época se crearon verdaderos sistemas tributarios, como el sistema tributario de la monarquía francesa que se basaba en dos tipos de rentas las ordinarias y las extraordinarias.

Las ordinarias eran ingresos procedentes del dominio real y producían un quinto de las rentas de la corona.

Las fuertes presiones fiscales de los reyes y de los señores feudales, además de las desigualdades sociales, provocaron al interior de los reinos serios desordenes promovidos por campesinos, trabajadores urbanos liderados por la burguesía y, en el ámbito externo, los tributos promovieron en gran medida las revoluciones independistas.

Aquí hay dos hechos que reflejan la situación antes descrita y que abren definitivamente el camino al nuevo enfoque y justificación del tributo como elemento del poder político, el mismo que se convierte en un Estado formalmente establecido bajo la división de poderes y cuya expresión de su poder tributario ya no es la decisión arbitraria del monarca, sino la expresión de la soberanía popular: la ley.

La revolución norteamericana (1779) que independizó los Estados Unidos de la metrópoli inglesa, y la revolución francesa (1789) que liquidó literalmente los rezagos del feudalismo y la nobleza de Francia. Dos hechos que marcan la nueva configuración de los tributos en la edad moderna.

Es bien sabido que el proceso de independencia de los Estados Unidos se originó debido a una ley aprobada por el parlamento inglés mediante la cual se imponía un impuesto a las exportaciones del té que se hacía desde las

colonias inglesas en Norteamérica hacia la propia Inglaterra y otras zonas. Esto supuso un grave costo económico que tenían que soportar los terratenientes ingleses-americanos y comerciantes exportadores norteamericanos, originando la rebelión de las colonias y el no acatamiento de la ley del parlamento inglés, y posteriormente su independencia total de EE.UU. de Inglaterra. Los norteamericanos justificaron su decisión invocando el principio de *no tax without representation* debido a que en aquel parlamento no había representantes de las colonias, decisión que dio inicio al proceso de independencia de los Estados Unidos.

Por otro lado, en el ámbito europeo la revolución francesa (1789) tuvo como factor de desenlace una grave crisis económica, con predominancia del factor tributario. Así veamos:

El propio gasto que originaba la monarquía francesa absoluta añadido al gasto que supuso el envío de tropas a América del norte para defender las posiciones territoriales, ante el avance del gobierno inglés en la guerra de la independencia de los Estados Unidos, originó una aguda escasez de recursos financieros.

Consecuentemente, la monarquía se endeudó más, recurriendo a aumentar los impuestos. El Rey exigió que la nobleza aporte también su diezmo, lo cual provocó su oposición contra la monarquía a tal punto que se le enfrentó. Entonces para reducir sus efectos, la nobleza acaparó más cargos en la burocracia estatal, aumentó la explotación de los campesinos que trabajaban en sus tierras, exigiendo mayores contribuciones. Fue la nobleza quien exigió que se convoque a los Estados Generales (1789) para el tratamiento de una ley de impuestos.

El 14 de julio 1789, la burguesía se vio apoyada por un gran sector de la nobleza afectada por las decisiones tributarias y amplios sectores de los campesinos, y una multitud se dirigió a tomar la Bastilla, símbolo del régimen absolutista, iniciándose el proceso de la revolución francesa que en la práctica duró decenas de años y tuvo crucial influjo en la justificación

del tributo y luego en su formalización como una de las principales instituciones jurídicas del mundo occidental.

2.2.4.1. JUSTIFICACIÓN DEL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA

Los procesos de independencia de los Estados Unidos de Norteamérica y la Revolución Francesa marcaron un nuevo capítulo en la existencia del tributo, pues se transcurrió desde una prestación obligada, coercitiva y arbitraria e impuesta por el que ejercía el poder, a una obligación de carácter jurídico que ya no emana solo del *ius imperium* como consideraban los romanos, sino del propio consentimiento de la población a través de sus representantes, quienes garantizaban el ejercicio de los derechos naturales (americanos) y constitucionales (europeos) y que son fundamentales para la existencia humana.

Este nuevo enfoque de lo que es el tributo tiene su justificación ius-filosófica la misma que es parte de la discusión sobre la justificación del Estado, lo que en la filosofía política se le ha denominado los fundamentos del Estado justo o, lo que en el presente siglo, se le llama el nuevo paradigma del Estado legítimo¹⁵.

¹⁵ ANCHUSTEGUI IGARTUA, E. (2013). El tiempo de la filosofía política. Lima: Grijley. A. Pág. 67.

MARCO TEÓRICO

2.3. DERECHOS HUMANOS Y FUNDAMENTALES

2.3.1. UNA APROXIMACIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS

Los derechos humanos se constituyen en objeto de estudio para muy diversas disciplinas, entre las cuales la ciencia jurídica ocupa un lugar destacado. Incluso dentro del ámbito jurídico, los derechos son analizados desde diversas ramas y sectores, como la Filosofía del Derecho, el Derecho Internacional, o desde luego el Derecho Constitucional. Para esta última rama constituyen uno de sus núcleos o pilares fundamentales, desde que el artículo XVI de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano afirmó: *“Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes determinada, no tiene Constitución”*. De ahí su enorme trascendencia para el derecho Constitucional, ya que la Norma Suprema regula no sólo los órganos del Estado, sino también la relación del ciudadano con el Estado, y entendemos que éste no será legítimo si dicha relación no tiene como fundamento el reconocimiento y garantía de los derechos¹⁶. La garantía de su protección corresponde a todo ser humano, sin importar su nacionalidad, sexo, edad, origen étnico, raza, religión, idioma o cualquier otro estatus; cada persona está igualmente protegida por tales derechos, sin discriminación alguna.

Para precisar sus particularidades, podemos establecer que éstos son, universales e inalienables, están interrelacionados y son interdependientes e indivisibles, el avance de uno facilita el avance de los demás, de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente a los demás; son

¹⁶ DÍAZ REVORIO, FRANCISCO JAVIER, *“Estudios sobre los Derechos y sus Garantías en el Sistema Constitucional Español y en Europa”*, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Primera Edición, México, 2015, Pág. 7.

iguales y no discriminatorios. La base fundamental que subyace en los derechos humanos es brindar las condiciones necesarias para la realización del potencial humano¹⁷. La obligación de respetarlos significa que los Estados deben abstenerse de interferir en el disfrute de los derechos humanos o de limitarlos, adoptando de igual manera medidas positivas para facilitar su disfrute. Por ello, los Derechos Humanos, tal como se consideran hoy, pueden encararse, por una parte, como un sector jurídico privilegiado en el sentido de que merecen una consideración peculiar y garantías especiales que además tienen rango constitucional.

Como expresa Gelsi Bidart “*se constituyen en fundamento para la regulación normativa. El tema de los derechos humanos aparece, ante todo, como modelo a seguir, en lo que al orden jurídico respecta, modelo no eventual, sino necesario, pues humanamente no puede descartarse su reconocimiento. Es decir, el establecimiento del orden jurídico requiere, inicialmente la consagración de los derechos humanos*”¹⁸.

Finalmente, para una aproximación, rescatamos a Russo, que señaló que los derechos humanos son los derechos fundamentales de la persona humana, tomando a ésta en sus tres dimensiones: “*como ser físico, como ser psíquico y como ser social. Esa aproximación implica tomar una decisión, desplazando un criterio objetivo (catálogo de derechos) hacia uno subjetivo (definición de persona). Las tres dimensiones referidas se corresponden con otras tantas etapas del pensamiento antropológico, que fueron completando una concepción integral de lo que consideramos persona, partiendo de su aspecto externo, biológico, para un posterior reconocimiento de una “vida interior”, espiritual, intelectual o psíquica, para finalizar admitiendo la interdependencia del ser humano, como unidad psicofísica con el medio social al cual pertenece. Partiendo de esas tres*

¹⁷ KONRAD ADENAUER STIFTUNG, “Convención Americana Sobre Derechos Humanos”, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, Bolivia, Junio de 2014, Págs. 4 y 5.

¹⁸ GELSI BIDART, ADOLFO, “*De Derechos, Deberes y Garantías del Hombre común*”, Editorial BdeF, Montevideo Buenos Aires, 2006, Pág. 167.

dimensiones se pueden ordenar los derechos fundamentales reconocidos o reivindicados a favor de la persona humana. Así, por ejemplo, en la primera dimensión podemos encontrar al derecho a la vida, a la subsistencia y a la integridad física, en la segunda, los derechos a la libertad de pensamiento y de creencia y el derecho a educarse, y en la tercera, el derecho a participar en la vida cultural y cívica de la comunidad, los derechos de asociación, de reunión, de igualdad de trato, etc. Desde un plano teórico, el sistema de derechos humanos es un sistema abierto a un entorno de “realidad social” (luchas, demandas, reivindicaciones, etc.) que incluye, como un sistema, al derecho positivo, también abierto respecto de aquél¹⁹.

2.3.2. DERECHOS HUMANOS Y FUNDAMENTALES

Tal cual expresa Pérez Luño, los términos “derechos humanos” y “derechos fundamentales” son utilizados, muchas veces como sinónimos. Sin embargo, no han faltado tentativas doctrinales encaminadas a explicar el respectivo alcance de ambas expresiones. Así se ha hecho hincapié en la propensión doctrinal y normativa a reservar el término “derechos fundamentales” para designar los derechos positivados a nivel interno, en tanto que la fórmula “derechos humanos” sería la más usual para denominar los derechos naturales positivados en las declaraciones y convenciones internacionales, así como las exigencias básicas relacionadas con la dignidad, libertad e igualdad de la persona que no han alcanzado un estatuto jurídico positivo²⁰.

El mismo autor refiere que “en los usos lingüísticos jurídicos, políticos e incluso comunes de nuestro tiempo, el término derechos humanos aparece como un concepto de contornos más amplios e imprecisos que la noción de los “derechos fundamentales”. En esa línea “los derechos humanos

¹⁹ RUSSO, EDUARDO ÁNGEL, “Derechos Humanos y Garantías, el Derecho al mañana”, Eudeba, Universidad de Buenos Aires, 1º Edición, Abril, 2001, Págs. 36 y 38.

²⁰ PÉREZ LUÑO, ANTONIO E., “Los Derechos Fundamentales”, Octava Edición, Tecnos, Madrid-España, 2004, Pág. 44.

suelen venir entendidos como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional. En tanto que con la noción Derechos Fundamentales se tiende a aludir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional... Los derechos humanos aúnan, a su significación descriptiva de aquellos derechos y libertades reconocidos en las declaraciones y convenios internacionales, una connotación prescriptiva o deontológica, al abarcar también aquellas exigencias más radicalmente vinculadas al sistema de necesidades humanas, y que debiendo ser objeto de positivación no lo han sido”²¹.

Los derechos fundamentales poseen un sentido más preciso y estricto, ya que tan sólo describen el conjunto de derechos y libertades jurídica e institucionalmente reconocidos y garantizados por el Derecho positivo. Se trata siempre, por tanto, de derechos delimitados espacial y temporalmente, cuya denominación responde a su carácter básico o fundamentador del sistema jurídico político del Estado de Derecho²².

2.3.2.1. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL

Los derechos fundamentales son un conjunto de derechos subjetivos (facultades que el derecho objetivo -las normas o leyes- otorga a las personas. O dicho de otra forma, el derecho subjetivo es aquello que nos es lícito hacer de acuerdo al ordenamiento jurídico. Se trata por tanto de una percepción individualista del derecho. El derecho subjetivo faculta a las personas para poder actuar con libertad siempre que se haga dentro de los límites de la legalidad; dota a las personas de la posibilidad de realizar actos

²¹ *Ibidem*, Pág. 46 y 47.

²² *Ibidem*, Pág. 47.

jurídicos y además permite exigir a los demás el cumplimiento de los deberes impuestos en las normas)²³ que pertenecen o corresponden a todos universalmente, en cuanto son personas, ciudadanas, ciudadanos o sujetos con capacidad de actuar, destacando su igualdad jurídica e identificándolos como derechos universales, inalienables e indisponibles. Ahora bien, cuando se hace referencia a ese “carácter universal no se otorga un sentido absoluto, sino relativo, respecto de todos aquellos sujetos a quienes normativamente se reconozca como titulares de derecho. La extensión de la igualdad dependerá, de esa manera, de la cantidad y la calidad de los intereses protegidos como derechos fundamentales, de tal manera que entre más extensa sea la cantidad de individuos pertenecientes a ese “status” normativo, (por ejemplo, “persona”, “ciudadano”, “capaz de obrar”) mayor será la democracia en el Estado que promueve dicha ampliación; y viceversa, cuanto más restringido sea el “acceso” a tales “status”, menor será el desarrollo del proceso democrático y menos el alcance de la igualdad. La indisponibilidad de los derechos fundamentales presenta una doble dimensión: activa y pasiva. Y es que ni los propios titulares gozan de la potestad para alienarlos, indisponibilidad activa, ni los otros sujetos, incluido el Estado, tienen autoridad para suprimirlos o limitarlos, indisponibilidad pasiva. Así, estos derechos imponen límites a sus propios titulares y a terceros pues imposibilitan su enajenación y su privación”²⁴.

La fundamentalidad radica en su universalidad e indisponibilidad, de tal forma que constituyen un límite a los poderes públicos y a la autonomía de sus propios titulares. En tal sentido, se constituyen en condición de legitimidad de los poderes públicos y determinan la sustancialidad de la democracia.

²³ Véase: <https://definicion.mx/derecho-subjetivo/>. Fecha de consulta: 10 de agosto de 2021.

²⁴ FERRAJOLI, LUIGI, “Los fundamentos de los derechos fundamentales” Estructura y Procesos de Derecho, cuarta Edición, Editorial Trotta, Octubre de 2009, Págs. 21 y 32.

Por definición siempre se van desarrollando en protección de la parte más débil y como límites al poder. Los derechos fundamentales expresan la dimensión sustancial de la democracia y en virtud de sus características de universalidad, indisponibilidad y de rango usualmente constitucional, constituyen parámetros de validez del ejercicio de los poderes públicos y se configuran como vínculos sustanciales normativamente impuestos incluso a las decisiones de la mayoría, al ser fundamentales para la convivencia en comunidad y razón de ser del Estado²⁵.

Los derechos fundamentales han sido fruto de una doble confluencia, por un lado suponen el encuentro entre la tradición filosófica humanista, representada prioritariamente por el iusnaturalismo de orientación democrática, con las técnicas de positivación... de otro lado, representan un punto de mediación y de síntesis entre las exigencias de las libertades tradicionales de signo individual, con el sistema de necesidades radicales de carácter económico, cultural y colectivo a cuya satisfacción y tutela se dirigen los derechos sociales. Los derechos fundamentales, aparecen por tanto, como la fase más avanzada del proceso de positivación de los derechos naturales en los textos constitucionales del Estado de Derecho, proceso que tendría su punto intermedio de conexión en los derechos humanos²⁶.

Los derechos subjetivos fundamentales se entienden en consecuencia como conjunción de la filosofía de los derechos humanos con su plasmación en un derecho positivo vigente, presentándose de acuerdo a lo señalado por el profesor Gregorio Peces Barba, como: "Facultad que la norma atribuye de protección a la persona en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política o social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a su desarrollo integral como persona, en

²⁵ FERRAJOLI, LUIGI, "Los fundamentos de los derechos fundamentales." cit., Págs. 35-36.

²⁶ PÉREZ LUÑO, ANTONIO E., "Los Derechos Fundamentales", Octava Edición, Tecnos, Madrid-España, 2004, Págs. 43-44

una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción”²⁷.

2.3.2.2. LA CONSTITUCIÓN COMO DECLARACIÓN DE DERECHOS

Ayala Baldelomar, refiere: “Tal cual señala Hesse (1992), las tareas fundamentales de la Constitución son tres: a) Integradora, b) De dirección jurídica y, c) Organizadora. La primera de estas funciones, es decir, la función integradora, es comprendida, en tanto que la Constitución logra como uno de sus objetivos amalgamar la diversidad de opiniones, diferencias propias de una sociedad plural y cultural que pretenda auto organizarse políticamente en una “unidad política”, convirtiéndose así el texto constitucional en el mayor referente simbólico e integrador de esa diversidad social y cultural. La segunda, nos permite deducir que la Norma en cuestión se configura en una dimensión normativa fundamental, pues conforma una estructura jurídica, cuyo vértice es la propia Constitución. El carácter e importancia de esta estructura, en cuya cima se asienta el texto constitucional, hace posible el equilibrio de la unidad política, evitando así que esta unidad quede librada a su suerte y pueda autodestruirse por posibles luchas de poder, trazando de esta forma, normas y reglas mediante un ordenamiento jurídico. Finalmente, la tercera tarea se refiere a la conformación de los poderes del Estado, pues la Norma Suprema desarrolla una organización que conduce a la formación de la unidad política mediante un proceso ordenado. De esta forma, la Constitución es comprendida como el ordenamiento jurídico del proceso de integración del Estado, haciendo posible la convivencia de sus ciudadanos,

²⁷ VELÁSQUEZ RIVERA, RICARDO, “Derechos Humanos y Administración de Justicia”, Organismo Judicial de Guatemala, Revista Jurídica 2008-2009, Pág. 1, citando a Gregorio Peces – Barba, (Fecha de consulta: 20 de agosto de 2021). Disponible en: <http://ww2.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnálisisDocumentacionJudicial/cds/CDs%20revista%20juridica/Revista%20Juridica%2008-09/articulos/derechoshumanos.pdf>

convirtiéndose, asimismo, en la normativa rectora y suprema del conjunto de la comunidad”²⁸.

La Constitución en consecuencia, se convierte en el punto de llegada de un proceso político y el punto de partida de un ordenamiento jurídico²⁹. Por ello, es a la Constitución a quien le corresponde la primacía respecto de todo el restante derecho interno. Por eso también el texto constitucional no puede ser derogado ni reformado por leyes ordinarias. Asimismo, ninguna disposición del ordenamiento jurídico ni acto estatal alguno puede contradecirlo. Todos los poderes públicos, incluso el legislativo, se hallan vinculados por la Constitución, debido al carácter de supremacía que se le confiere³⁰.

Al respecto, la suprallegalidad como atribución de la Constitución, no es más que la garantía jurídica de la supremacía y, en tal sentido, toda Constitución tiene la vocación de transformar la supremacía en suprallegalidad³¹ y, por tanto, en la norma superior y de inexcusable cumplimiento a la cual la sociedad política se somete.

Ahora bien, para la filosofía política, el término “Constitución” es comúnmente utilizado, en su sentido originario para denotar cualquier ordenamiento estatal de tipo liberal (o, si se quiere, liberal-garantista); un ordenamiento en el que la libertad de los ciudadanos en sus relaciones con el Estado esté protegida mediante oportunas técnicas de división del poder político. El originario concepto liberal de Constitución fue puesto en claro por el artículo 16 de la “Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano” (1789), que estableció lo siguiente: “Una sociedad en la que no esté asegurada la garantía de los derechos ni reconocida la división de

²⁸ AYALA BALDELOMAR, WILLIAM JOSUÉ, “QUINTA PARTE: JERARQUÍA NORMATIVA Y REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN. Análisis de la Quinta Parte de la nueva Constitución Política del Estado: primacía y reforma de la Constitución”. Cit. a Hesse 1992, 1996: 14.

²⁹ Ibídem, Pág. 214.

³⁰ Ibídem, Pág. 214.

³¹ Ibídem, Cita a Pérez Royo, 1987: 233, Pág. 214.

poderes, no tiene Constitución”³². En este contexto, evidentemente, el término “Constitución” denota, no ya, una organización política cualquiera, sino una organización política liberal y garantista. Al efecto, la Constitución es también concebida, como límite al poder político.

Las normas que declaran los derechos fundamentales, es decir, los derechos que protegen al ciudadano (más exactamente, al hombre) frente al poder, son en consecuencia, fuente inmediata de derechos. Aunque el sentido de estas normas ha cambiado en nuestro tiempo, de manera que no se las entiende ya sólo como garantía de un ámbito de libertad del individuo, sino también como fundamentación de status y como elementos estructurales básicos de derecho objetivo, es evidente que su contenido primario sigue siendo original, y que ellas constituyen la parte más importante de la Constitución como fuente del derecho. La incorporación de estas normas en la Constitución está hecha en términos tan amplios y completos que bien puede decirse que no hay ninguna otra que la supere y que podamos limitar nuestro estudio a sólo ellas prescindiendo de las contenidas en las declaraciones internacionales sobre la materia ya incorporadas o en vías de incorporarse a nuestro derecho³³.

En esa línea, la Constitución debe entenderse como una Constitución Normativa, hoy en día, esa naturaleza normativa implica su condición de fuente del derecho, fuente diferenciada del derecho, por las características del texto constitucional; configurándose en el soporte de las normas constitucionales que se incorporan al ordenamiento jurídico. Este aspecto supone una real transformación en relación al sistema de fuentes del derecho, pues la propia Constitución se determina como Derecho, al situarse en el centro mismo del ordenamiento jurídico, explicándose este

³² GUASTINI, RICCARDO, “Estudios de teoría constitucional”, Universidad Nacional Autónoma de México editores, México D.F. , 2001, Pág. 29

³³ RUBIO LLORENTE, FRANCISCO, “La Constitución como Fuente de Derecho”, Teoría de la Constitución, Ensayos Escogidos, compilador: Carbonell, Miguel, Editorial Porrúa, México, 2008, Págs. 166-167.

cambio a partir de un tránsito del Estado de Derecho a un Estado Constitucional de Derecho.

Es necesario concebir la Constitución misma, y al mismo tiempo, no sólo como norma fundamental de garantía, sino también como norma directiva fundamental a la que deben conformarse en sus acciones, en nombre de los valores constitucionales, todos los sujetos políticamente activos, públicos y privados. Al efecto, la Constitución es un mecanismo encaminado a la protección de los derechos, sino también como gran norma directiva, que solidariamente compromete a todos en la obra dinámica de realización de los valores constitucionales. En consecuencia, es imperante establecer la reanudación del protagonismo de la Constitución como norma de garantía o como norma directiva fundamental, frente a la versión estatalista del Estado de derecho que había dominado todo el liberalismo decimonónico. Por ello, la Constitución debe ser concebida como acto de fundación de los derechos y libertades, una verdadera norma jurídica, y no un mero manifiesto político – ideológico.

Tal cual refiere Fioravanti: “Las constituciones que hoy tenemos proponen un modelo político en esencia diferente al Estado de derecho liberal del siglo pasado... estas constituciones han reafirmado de nuevo el principio de soberanía popular contra la tradición decimonónica que lo había desterrado... Han retomado de nuevo la tradición revolucionaria de las Declaraciones de derechos, expandiendo su objeto hacia los derechos sociales que durante la revolución francesa habrían sido afirmados aunque de forma efímera...”³⁴. En consecuencia, el constitucionalismo actual, no sería lo que es, sin los derechos fundamentales y sus garantías, de ahí que las normas que regulan los derechos fundamentales junto a ellas (nos referimos a las garantías que son instrumentos de protección de los derechos fundamentales, entre las cuales se encuentran las: Garantías

³⁴ FIORAVANTI, MAURICIO, “Los Derechos Fundamentales, Apuntes de historia de las constituciones”, Editorial Trotta, 2003, Pág. 127.

Normativas, Garantías Jurisdiccionales, Garantías Institucionales³⁵), consagran la forma de Estado que plantea una sociedad.

2.3.2.3. DESCRIPCIÓN RAZONADA DE LA EVOLUCIÓN O GENERACIONES DE DERECHOS

Una de las clasificaciones más utilizada es la llamada generacional, concebida por primera vez por el profesor y miembro del Instituto de Derechos Humanos de Estrasburgo, Karel Vasak³⁶, en 1979. Este autor consideraba que en la evolución histórica de los Derechos Humanos pueden distinguirse tres generaciones, asociada cada una de ellas al desarrollo de los tres grandes valores proclamados en la Revolución Francesa: Libertad, Igualdad y Fraternidad. Siguiendo este criterio la clasificación sería:

- **Derechos de primera generación:** Por tratarse de los reconocidos inicialmente en el tiempo. Esencialmente son los derechos civiles y políticos, tales como el derecho a la vida, a la integridad o a la libertad. Están vinculados al principio de libertad y su característica fundamental viene determinada porque exigen de los poderes públicos su inhibición y no injerencia en la esfera privada. La primera generación surge con el Bill of Rights de los nuevos EEUU y la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de la Revolución francesa. En el Derecho internacional están recogidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948. La Constitución española de 1978 se inspira en ellos, los recoge como derechos fundamentales de los ciudadanos y son la fundamentación de un Estado de Derecho democrático.

- **Derechos de segunda generación:** Incluyen a los llamados derechos económicos, sociales y culturales, están vinculados con el principio de

³⁵ PÉREZ LUÑO, ANTONIO E., "Los Derechos Fundamentales", Octava Edición, Tecnos, Madrid-España, 2004, Págs. 65-104.

³⁶ Vasak K. "Human Rights: A Thirty-Year Struggle: the Sustained Efforts to give Force of law to the Universal Declaration of Human Rights", UNESCO Courier 30:11, Paris: United Nations Educational, Scientific, and Cultural Organization, November 1977.

igualdad y a diferencia de los anteriores, exigen para su realización una efectiva intervención de los poderes públicos, a través de prestaciones y servicios públicos.

- Derechos de tercera generación: Contemplan derechos heterogéneos, como el derecho a la paz, al medio ambiente o a las garantías frente a la manipulación genética, entre otros. Estos derechos se vinculan con los valores relativos a la solidaridad e inciden en la vida de todos los seres humanos, por lo que precisan de la cooperación a escala universal para su realización.

La clasificación “generacional” se encuentra también en trabajos de autores significativos en este campo, como Norberto Bobbio³⁷, que los liga al carácter progresivo del despliegue de la libertad humana. Conceptualmente Bobbio sostiene que aunque cronológicamente las demandas de Derechos Humanos y también los derechos en sentido jurídico pueden clasificarse en ‘generaciones’, son solamente de dos tipos en función de su finalidad: impedir los maleficios de estos poderes (Estado, gobierno) u obtener sus beneficios (prosperidad). Este autor habla de dos generaciones de derechos claramente determinados: los fueros individuales, civiles y políticos, y los derechos económicos, sociales y culturales, si bien también reconoce una tercera generación, “heterogénea y vaga”, y una cuarta demanda de derechos ligada al patrimonio genético de cada individuo.

Otros autores apuntan otra posible clasificación, defendiendo la existencia de cinco generaciones de derechos en función de las reivindicaciones sustentadas en distintos momentos históricos por diferentes grupos sociales.

- En la primera generación estarán los derechos civiles y políticos, reclamados originalmente por la burguesía.

³⁷ BOBBIO, “El tiempo de los derechos”, Sistema, Madrid, 1991, Introducción.

- En el segundo los económicos, sociales y culturales, propios en su origen de los movimientos antiesclavistas y posteriormente del movimiento obrero.
- En el tercero se ubicarán los derechos de los pueblos y otros sectores especiales de la población, impulsados en el primer supuesto por las luchas de descolonización y en el segundo por diversos colectivos sociales.
- La cuarta generación hacía referencia a los ambientales, que cabe definirlos como derechos para las generaciones futuras.
- Por último la quinta generación incluiría los derechos relativos al control del cuerpo y a la organización genética, enfrentados a la mercantilización.

2.3.2.4. CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO

Como se mencionó anteriormente, una de las principales características del nuevo constitucionalismo latinoamericano es que propone una nueva clasificación de los derechos fundamentales, superando la tradicional clasificación generacional de los mismos y proponiendo un nuevo modelo de Estado en el cual todos los derechos reconocidos en el texto constitucional tienen directa aplicación y justiciabilidad. Desde esa perspectiva, todos los derechos reconocidos en el texto constitucional son derechos fundamentales.

De esa manera, las constituciones de Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia incorporan a su parte dogmática el principio de igualdad jerárquica de los derechos fundamentales, superando la división generacional de los mismos e innovando una nueva clasificación, que en el caso boliviano es reforzado por los principios del pluralismo, la interculturalidad y la descolonización. Es mediante esa nueva clasificación que se advierte el espíritu garantista del nuevo constitucionalismo latinoamericano, pues dichos textos constitucionales buscan la eficacia máxima de los derechos fundamentales, conteniendo un amplio catálogo constitucional de derechos y, principalmente, otorgando garantías jurisdiccionales para su ejercicio.

Esto se puede ver en los artículos 13, 86 y 89 de la Constitución colombiana; 19 y 27 de la venezolana; 6 y 11 de la ecuatoriana; y 9, 13 y 109 de la boliviana, que reconocen la igualdad jerárquica de los derechos fundamentales.

Los derechos individuales son los también denominados derechos de libertad, mediante los cuales se reconoce a la persona diferentes libertades y el respeto a la vida y dignidad humana. Estos derechos, que fueron la base de las revoluciones liberales de los siglos XVII y XVIII, se proponen que el poder político, el Estado, no intervenga en la libertad individual de las personas. Asimismo, aseguran que su titular es la persona individual, pues parten del supuesto de que existe un interés directo y personal en su ejercicio; por lo tanto, su vulneración requiere una tutela subjetiva.

Los derechos pluriindividuales, son aquellos derechos sociales y económicos que exigen al Estado la realización de diferentes actividades políticas mediante las cuales se asegure a la persona desarrollo integral y bienestar, actividades como la provisión de una fuente de trabajo, de servicios de salud y educación, y de prestaciones sociales, entre otros. Estos derechos fueron insertados en las constituciones hacia inicios del siglo XXI, mediante el desarrollo del constitucionalismo social. Han sido denominados por parte de la doctrina constitucional como derechos individuales homogéneos, debido a que su ejercicio, si bien es personal, está vinculado a los derechos de otras personas. Por lo tanto, su vulneración no sólo afecta al titular sino al resto de personas que están en la misma situación, y su tutela debe ser objetiva.

En cuanto a los llamados derechos transindividuales, se los entiende como colectivos y difusos; y son de reciente incorporación dentro del constitucionalismo; mediante ellos se reconoce que las colectividades tienen derechos inherentes a su naturaleza. Se refiere a los derechos de los pueblos indígenas, destacándose el derecho a la libre determinación de éstos, reconociendo sus propios procedimientos e instituciones; la

vulneración de los derechos colectivos contraviene la libre determinación. Son difusos porque, si bien su naturaleza es colectiva, su legitimación no está específicamente determinada en un grupo social en especial. Por ejemplo, el derecho al medio ambiente y todos aquellos aspectos relacionados a éste, cuya titularidad es de toda la sociedad. Tanto para los derechos colectivos como para los difusos existe una tutela colectiva, generando así una justiciabilidad indivisible de los mismos.

La clasificación de los derechos fundamentales en el nuevo constitucionalismo latinoamericano responde a la vigencia y ejercicio pleno de los derechos por parte de las ciudadanas y ciudadanos, sin destacar derechos de primera o segunda clase, sino estableciendo una sola jerarquía de los mismos, así como de su protección, ampliando el entendimiento de la dignidad humana como un concepto holístico e integral.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, mediante su sentencia 1474/2011-R, ha establecido claramente cómo se entiende actualmente la nueva clasificación de los derechos fundamentales, señalando que:

En el contexto antes señalado y dentro de esa visión axiológica que asegura la "construcción colectiva del Estado", debe establecerse también que el art. 13.1 del texto constitucional asegura la inviolabilidad de los derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado; en ese orden, y reforzando esta regla constitucional, el art. 13.3 de este orden supremo, proclama que no existe jerarquía entre derechos, garantizando el Estado a las personas y colectividades, el libre y eficaz ejercicio de los derechos fundamentales, tal como reza el art. 14.3, aspectos, que a la luz de los modelos constitucionales conocidos en derecho comparado, constituye un eje de ruptura esencial, máxime cuando el art. 109.1 del texto constitucional, de forma expresa señala: "Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección", aspecto que consolida al nuevo orden constitucional

como un verdadero paradigma a la luz del derecho comparado, y que además refuerza esa "construcción colectiva del Estado", superando una sesgada visión, en virtud a la cual -tal como se evidencia en modelos constitucionales contemporáneos- se jerarquizan derechos, garantizándose su justiciabilidad solamente para algunos -en particular los de primera generación-, descuidándose una efectiva protección para otros, verbigracia, el caso de los derechos colectivos, situación que enmarca a estos modelos en una visión proteccionista de derechos individuales, aislados de una visión colectiva y que constituye una esencial característica de diferenciación con el modelo constitucional boliviano.³⁸

2.4. EL GARANTISMO

En palabras de Marina Gascón, garantizar significa afianzar, asegurar, proteger, defender, tutelar algo, y cuando en la cultura jurídica se habla de garantismo ese "algo" que se tutela son derechos o bien individuales³⁹.

En la ciencia jurídica, el garantismo se concibe como aquella teoría que tiene como piedra angular el establecimiento de instrumentos para la defensa de los derechos de la persona frente a su agresión por parte de otros, especialmente del poder estatal.

Estos instrumentos jurídicos son las garantías, es decir, los límites y vínculos que se le establecen al poder estatal a fin de maximizar el goce de los derechos y minimizar sus amenazas. La concepción garantista del derecho se relaciona así con el concepto de Estado de Derecho, en cuanto modelo estadual encaminado a limitar y evitar la arbitrariedad del ejercicio del poder.

³⁸ Véase: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2077-33232015000200009#:~:text=As%C3%AD%2C%20los%20derechos%20fundamentales%20fueron,colectivos%20y%20de%20medio%20ambiente). Revisado en fecha 18 de septiembre de 2021.

³⁹ GASCÓN ABELLÁN, M. 2005. "La teoría general del Garantismo: Rasgos principales" En: Garantismo: Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli. Madrid: Editorial Trotta, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, pág. 21

Se pueden postular distintas clases de garantismo dependiendo del tipo de derechos a cuya protección se orientan las garantías. Sin embargo, históricamente el garantismo ha surgido como una teoría y una práctica jurídica encaminada a defender los derechos de libertad frente al poder punitivo del Estado, pues es precisamente éste el que más claramente restringe o amenaza la libertad personal. Cuando nos referimos al derecho a la libertad indicamos aquellos derechos que tienen relación con la libertad de movimiento, libertad ambulatoria, a la no tortura; es decir como no intromisión. Por consiguiente, el garantismo se ha desarrollado prevalentemente como garantismo penal. El garantismo penal representa la base de la filosofía liberal que arranca de la ilustración jurídica y que - comprometida con la defensa de la libertad- expresa la necesidad de minimizar la violencia ejercida por ese "*terrible poder*"⁴⁰.

Sin embargo y teniendo en cuenta el esquema de protección de bienes y derechos, el garantismo puede ser extendido a todo el ámbito de derechos de la persona, y no exclusivamente a los directamente afectados por el poder punitivo estatal. Por ello, además del garantismo penal, existe una teoría general del garantismo cuyo promotor es Luigi Ferrajoli, autor de entre otras, de la obra *Derecho y Razón*⁴¹.

El mencionado jurista precisa que en la medida que las Constituciones positivizan derechos fundamentales y hacen de ellos un vínculo frente al poder estatal, el garantismo es la teoría propia del Estado Constitucional de Derecho; es decir de aquel modelo jurídico-político que promueve y asegura el ejercicio de los derechos fundamentales.

⁴⁰ GASCON ABELLAN, M. y GARCIA FIGUEROA, A.J.(2005). *La Argumentación en el Derecho*.Lima: Edit. Palestra. Pág. 13.

⁴¹ FERRAJOLI, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta. Pág. 851

2.4.1. ACEPCIONES DEL GARANTISMO

Ferrajoli entiende que la expresión garantismo puede ser invocada bajo tres acepciones: como doctrina de filosofía política, como modelo de derecho (y de política) y como teoría jurídica.

2.4.1.1. EL GARANTISMO COMO FILOSOFÍA POLÍTICA

Ferrajoli afirma que el garantismo: *“(...) designa una filosofía política que impone al derecho y al estado la carga en la justificación externa conforme a los bienes y a los intereses cuya tutela y garantía constituyen precisamente la finalidad de ambos. En este último sentido el garantismo presupone la doctrina laica de la separación entre derecho y moral, entre validez y justicia, entre el punto de vista interno y punto de vista externo en la valoración del ordenamiento, es decir, entre “ser” y “deber ser” del derecho. Y equivale a la asunción de un punto de vista únicamente externo, a los fines de la legitimación y de la deslegitimación ético-política del derecho y del estado”⁴².*

Esta filosofía política garantista que invoca Ferrajoli implica la permanente justificación del modelo políticosocial en que se sustenta el Estado y su ordenamiento jurídico. Esa justificación meta-jurídica, en países como el nuestro, engloba el diálogo social sobre el mejoramiento del sistema, del Estado, los fines que debe perseguir el Derecho en una sociedad plural, en donde el Estado actúa en un contexto de pobreza y extrema pobreza, o en donde la concentración de la riqueza incentiva las diferencias sociales, en donde la informalidad socaba las instituciones estatales, mellando la construcción de un verdadero Estado de Derecho. Entonces, en esa perspectiva garantista la política estatal, o políticas públicas, incluyendo la política fiscal, deben justificarse teniendo en cuenta aquel contexto.

En ese sentido, el garantismo de Ferrajoli sigue la postura de Habermas, según la cual hay que aceptar la tesis de que la dominación política, como

⁴² FERRAJOLI, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta. Pág. 855.

condición de su mantenimiento y eficacia de largo plazo, precisa obtener reconocimiento como poder legítimo, y no simplemente como un poder legal. Habermas define la legalidad como “*el hecho del merecimiento de reconocimiento por parte de un orden político* y el que una legitimidad merezca reconocimiento depende fundamentalmente de la fuerza justificativa de tal legitimación, es decir, de la concurrencia de unas condiciones formales que prestan a las legitimaciones eficacia, fuerza consensual y fuerza motivadora”⁴³.

Entonces, desde esta propuesta la justificación moderna de la existencia del Estado no suele sustentarse en el respeto formal de la legalidad, sino al modelo del Estado legítimo ligado a la materialización de sus deberes frente a las necesidades y derechos de los ciudadanos.

Por ello, como explica Anchustegui “(...) el paradigma del ‘Estado legítimo’ intenta conjugar celosamente la libertad individual y civil con la autoridad estatal, regulando sus relaciones mutuas conforme a un orden constitucional consensuado o aprobado mayoritariamente. Lejos de limitarse al ejercicio de la violencia legítima, el Estado legítimo sería el promotor del interés público, el garante de los derechos humanos y el responsable de una distribución equitativa de los bienes primarios.”⁴⁴

2.4.1.2. EL GARANTISMO COMO MODELO DE DERECHO

Como modelo de derecho el garantismo: “(...) designa un modelo normativo de derecho: precisamente, (...) el modelo de “estricta legalidad” propio del estado de derecho, que en el plano epistemológico se caracteriza como un sistema cognoscitivo o de poder mínimo, en el plano político como una técnica de tutela capaz de minimizar la violencia y de maximizar la libertad

⁴³ HABERMAS, J. (1986), Problemas de legitimación en el capitalismo tardío, Amorrortu Editores, Buenos Aires. Pág. 127 al 131

⁴⁴ ANCHUSTEGUI IGARTUA, E. (2013). *El tiempo de la filosofía política*. Lima: Grijley. Págs. 37 y 38

y en el plano jurídico como un sistema de vínculos impuestos [al estado] en garantía de los derechos de los ciudadanos.”⁴⁵

Es decir, para el garantismo de Ferrajoli el Derecho es un sistema normativo provisto sobre todo de garantías para proteger los bienes que le son vitales para la persona y la sociedad, sistema normativo sustentado en el principio de legalidad, pero no cualquier legalidad sino en aquella que proviene del Estado de Derecho, es decir en la norma constitucional, en donde justamente se consagran los límites al ejercicio del poder (los derechos fundamentales) y en el desarrollo, a partir de esta suprema legalidad, a la legalidad infra-constitucional, la ley y sus reglamentos. Esta dualidad Constitución-ley, que en Ferrajoli debe ser subordinada, coherente y no conflictiva, es lo que él llama “estricta legalidad”.

2.4.1.3. EL GARANTISMO COMO TEORÍA JURÍDICA

En una tercera acepción, el garantismo: “(...) *designa una teoría jurídica de la “validez” y de la “efectividad”, como categorías distintas no sólo entre sí, sino también de la existencia o vigencia de las normas. En ese sentido la palabra garantismo expresa una aproximación teórica que mantiene separados el “ser” y el “deber ser”, en el derecho*”⁴⁶.

Este planteamiento del garantismo sostiene que los sistemas jurídicos tienen una esfera normativista de existencia como tal (deber ser) es decir en base a un criterio de validez el sistema acepta la norma que existe porque es válida, pero que en la práctica social y real, esta norma no se efectiviza, no es eficaz, no se respeta. De ahí que Ferrajoli llama la atención cuando señala que los Estados pueden tener las mejores constituciones políticas con catálogos bastante amplios de derechos fundamentales, pero que en la práctica, en el ejercicio cotidiano de estos derechos, las normas no son eficaces porque estos derechos no se respetan o no se pueden

⁴⁵ FERRAJOLI, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta. Pág. 851 y 852

⁴⁶ *Ibidem*. Pág. 852

ejercitar, o porque existen normas infra-legales que contradiciendo la regulación normativa constitucional, prescriben otro comportamiento, incluso inconstitucional. La dicotomía entre norma válida y no eficaz, y norma inválida pero eficaz, cimenta lo que el autor denomina la “(...) *teoría de la divergencia entre normatividad y realidad, entre derecho válido y derecho efectivo*.”⁴⁷

Esta perspectiva crítica del derecho es a lo que Ferrajoli convoca a desarrollar. La teoría del derecho debe entonces, dedicarse a identificar, denunciar y promover la solución a esta permanente tensión entre validez y eficacia, y a las antinomias que los sistemas jurídicos requieren resolver justamente para edificarse como sistemas garantistas.

Este enfoque garantista de la teoría del derecho, nos permite percibir que los sistemas normativos podrían tener en el nivel constitucional grados de garantías muy bien formuladas pero a la vez convivir con ordenamientos sub constitucionales, legales o infra-legales (reglamentarios), anti garantistas, incluso violadores de aquellas. Así, por ejemplo, esta teoría del derecho nos permitiría identificar las antinomias entre, por un lado, normas constitucionales que consagran las libertades y derechos y, por otro lado, normas legales o infra-legales administrativas, tributarias, policiales, municipales, educacionales, que existen y que se practican, y que abiertamente son inconstitucionales.

Ferrajoli afirmó, hace algunos años, frente a la ola de positivización de listas de innumerables derechos fundamentales, sobre todo en los Estados occidentales, que no era suficiente para proteger y promover la dignidad de las personas, que los Estados suscribieran extensos catálogos de derechos humanos si estos no iban acompañados de los mecanismos para asegurar o garantizar su ejercicio, pues “(...) *sin garantías no hay derechos*”,⁴⁸ y exponía que estas garantías no son otra cosa que los “(...) *vínculos*

⁴⁷ FERRAJOLI, L. (1995). *Ob. Cit.* Pág. 852.

⁴⁸ FERRAJOLI, L. (2001). *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Madrid: Trotta. Pág. 57

normativos idóneos para asegurar efectividad a los derechos subjetivos y, más en general, a los principios axiológicos sancionados por las leyes”, y además como “las técnicas previstas por el ordenamiento para reducir la distancia estructural entre normatividad y efectividad, y, por tanto, para posibilitar la máxima eficacia de los derechos fundamentales en coherencia con la estipulación constitucional”⁴⁹.

Por tanto, la elaboración de un sistema general del garantismo, o si se quiere la construcción de las paredes maestras del Estado de Derecho, tiene por fundamento y fin la tutela de las libertades del individuo frente a las variadas formas de ejercicio arbitrario del poder.

En todo caso la elaboración de las garantías, es decir, de los mecanismos institucionales dirigidos a asegurar la máxima correspondencia entre normatividad y efectividad, en la tutela o en la satisfacción de los derechos, constituye la tarea más importante y difícil tanto de una teoría como de una política garantista del derecho.

El garantismo en definitiva “(...) consiste en la tutela de los derechos fundamentales: los cuales -de la vida a la libertad personal, de las libertades civiles y políticas a las expectativas sociales de subsistencia, de los derechos individuales a los colectivos- representan los valores, los bienes y los intereses, materiales y prepolíticos, que fundan y justifican la existencia de aquellos “artificios” -como los llama Hobbes- que son el derecho y el estado, cuyo disfrute por parte de todos constituye la base sustancial de la democracia”⁵⁰.

2.5. TRIBUTO

A lo largo de la Historia del ser humano, el pago de tributos (impuestos) ha estado íntimamente asociado a las guerras de conquista, al crecimiento y desarrollo de las distintas civilizaciones o imperios, pero fundamentalmente

⁴⁹ FERRAJOLI, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta. Pág. 23

⁵⁰ *Ibidem*. Pág. 53

a la obtención de recursos para el mantenimiento de la sociedad, sea cual fuera esta.

Desde los tiempos más remotos, los impuestos fueron una de las principales causas de guerras, revoluciones y del crecimiento o decadencia de grandes imperios. La decadencia del Imperio Romano, tuvo entre sus principales causas la excesiva carga fiscal a los habitantes del imperio⁵¹.

El Impuesto (Tributo) es un aporte que dan las personas para el Estado, es decir, para el bien común, los impuestos son la principal fuente de financiamiento del Estado.

El pago del tributo ha ido evolucionando a lo largo de la historia de la humanidad, inicialmente se dio a través del trabajo personal, la entrega de alimentos (maíz, trigo, etc.), animales (caballos, ganado y otros), joyas y piedras preciosas; en forma posterior se dio la entrega en efectivo.

La Estructura Tributaria ha sido directamente influida en los distintos países por el proceso de evolución histórica y económica. A mediados del siglo XIX y bajo el imperio de las ideas liberales, los sistemas tributarios de los diversos países asumen determinadas características con predominio de los impuestos de tipo objetivo; dichos impuestos de tipo objetivo no consultan la capacidad tributaria.

El Sujeto pasivo tiene varios inconvenientes para pagar sus deudas tributarias tiene multas por incumplimiento ha deberes formales, multas por contravenciones por omisión de pago, por rectificaciones, sanciones por omisión de pago, y por caída de las facilidades de pago por lo cual desconoce cuáles son sus deberes y obligaciones porque si conoce no tuviera que pagar estas multas, y desconocimiento en el manejo de la oficina virtual ya que en la actualidad todo está sistematizado, por lo cual

⁵¹ ALZAN CHARLES "La Teoría de la Tributación". Ed. Prentice Hall Hispanoamericana, México, 1994.

sea detectado estos problemas que tiene el sujeto pasivo, con la administración tributaria.⁵²

MARCO REFERENCIAL

2.6. SISTEMA TRIBUTARIO

Se suele afirmar que un sistema tributario es un conjunto de tributos vigentes en un país, en un momento determinado. Al hablar de un sistema tributario hay que considerar siempre la realidad en el cual se aplica. Por eso, se dice que por un lado existe un límite espacial, debido a que el mismo se aplica a un país concreto; y por el otro, un límite temporal ya que rige en una época determinada, es decir, sigue al tiempo.

La palabra sistema implica armonía entre los impuestos entre sí y entre los objetivos fiscales y extra-fiscales del estado. Por su propia definición sistema implica que existan distintos elementos, que haya un enlace entre los mismos, un orden o forma específico, objetivos preestablecidos y comunes. Por eso, la mayoría de las doctrinas afirman que llegar al sistema tributario es el ideal, pero lo que se tiene son regímenes tributarios, los cuales en muchos países se caracterizan por la imprevisibilidad, el cambio permanente y reformas tributarias con el único fin recaudatorio.⁵³

Por lo que se podría decir que el sistema tributario es la organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario.

⁵² Véase: <https://repositorio.umsa.bo/bitstream/handle/123456789/1767/T-1319.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Revisado en fecha 20 de octubre 2021.

⁵³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (s.f.). Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema. <https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/#:~:text=Se%20suele%20afirmar%20que%20un,en%20el%20cual%20se%20aplica.>

2.6.1. TIPOS DE SISTEMAS TRIBUTARIOS

Gunter Schmölders⁵⁴ ha distinguido dos tipos: 1) El racional: cuando es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados, y 2) el histórico, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica (Este hecho ha sido puesto de manifiesto por Sainz de Bujanda, al explicar que por más tosca y primitiva que sea la hacienda de un país, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos).

Por otra parte existe, en todos los gobiernos y por razones de recaudación, una tendencia hacia el perfeccionamiento de los instrumentos tributarios, como fenómeno constante y universal, por lo que, ambos elementos mencionados, el racional y el histórico, van a estar actuando en todas las estructuras fiscales, debiendo dejar establecido en qué medida cada uno de ellos realiza su respectivo aporte. Los sistemas tributarios como mencionamos no son estáticos, sino que por el contrario son altamente dinámicos, en este sentido los "factores económicos influyen sobre el desarrollo de la estructura de dos maneras: primero; a medida que la estructura de la economía cambia con el desarrollo económico, la naturaleza de las bases imponibles cambia también, y con ella las "manipulaciones" fiscales a las que puede sujetarse el sistema de rentas generadas. Además, los objetivos económicos de la política fiscal varían con las distintas etapas del desarrollo económico, como varían también los criterios económicos y por los que ha de juzgarse una buena estructura impositiva. Al ser los sistemas tributarios una consecuencia de factores productivos, geográficos, políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos, cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria, no hace más que recibir la esencia tributaria tal como en ese momento

⁵⁴ Schmölders, Günter, cit. pos. Gerloff y Neumark, Tratado de finanzas, Buenos Aires, El Ateneo, t. II, 1961, p. 301.

histórico se presenta y darles la máxima racionalidad posible⁵⁵. De allí que no sea posible establecer una clara distinción entre sistemas tributarios racionales e históricos, sino cuanto más observar si en determinada estructura tributaria predomina la racionalidad intencionalmente buscada mediante la combinación de las exacciones con arreglo a un plan lógico que haga posible el logro de los objetivos de la política financiera (sistema racional) o si por el contrario, el repertorio de tributos han ido surgiendo de las necesidades pecuniarias estatales, sin que el accionar del teórico haya logrado armonía entre los mismos, ni con los objetivos fiscales o extra fiscales del Estado.

2.6.2. RÉGIMEN TRIBUTARIO

Son las categorías bajo las cuales una Persona Natural o Persona Jurídica que posee o va a iniciar un negocio debe estar registrada en el Servicio de Impuestos Nacionales. El régimen tributario establece la manera en la que se pagan los impuestos y los niveles de pagos de los mismos.

Al momento de abrir un negocio o realizar el registro al padrón biométrico de **Impuestos Nacionales**, es necesario realizar una verificación de la clasificación de los regímenes tributarios existentes, ya que en relación a estos se establece la obligación de facturar.

Cuando se abre un negocio o se realiza el registro al Padrón Biométrico de Impuestos Nacionales, se realiza la clasificación de régimen tributario a la cual pertenecerá la empresa pudiendo estos clasificarse en los siguientes:

- **El Régimen General** engloba a todas las personas naturales o jurídicas que realizan actividades económicas relativas a venta habitual de bienes muebles, alquileres de bienes muebles e inmuebles, servicios en general, importaciones definitivas o todo

⁵⁵ Villegas, H. Héctor, Curso de finanzas y derecho financiero y tributario, 7a. ed., Buenos Aires, Depalma, 2001, p. 516.

bien o servicio que haya generado una actividad económica igual o mayor a 5Bs.

Ej. Venta de Electrodomésticos, vehículos, ropa, vajillas, casas, departamentos, restaurantes, médicos, contadores y servicios profesionales.

- El **Régimen Simplificado** que engloba todas las actividades que son ejercidas mediante un oficio manual por cuenta propia en el domicilio propio o ajeno, y por el cual el precio unitario de sus productos vendidos no debe ser mayor a 640Bs.

Comerciantes minoristas, todas aquellas personas que desarrollan actividades de compra/venta de mercaderías en mercados públicos, ferias, kioscos, pequeñas tiendas y puestos ubicados en una vía pública con precios unitarios de sus productos vendidos no debe ser mayor a los 480 Bs.

Las personas que se encuentren bajo este régimen no emiten factura por la actividad económica.

Ej. Comerciantes minoristas, tiendas de barrio, kioscos, puestos, artesanos, maquilladoras, peluquerías, tejedores y otros.

- El **Régimen Integrado** que comprende a a todas aquellas personas naturales que prestan servicio de: transporte público interprovincial de pasajeros o carga y transporte público urbano de pasajeros o carga. Los mismos deberán tener registrado a su nombre hasta dos vehículos.

Este sistema comprende Las personas que se encuentren dentro este régimen no deben emitir factura.

Ejemplo: Vivanderos, Zapateros, Peluqueros, Maquilladores y otros.⁵⁶

2.7. TRIBUTOS

Desde el punto de vista financiero, para el cometido de sus funciones, el Estado requiere obtener recursos para sufragar los gastos públicos, con el objeto de atender las necesidades colectivas y satisfacer sus propios fines. Esta actividad financiera del Estado es permanente y altamente compleja y en su desarrollo concurren variados aspectos como los tributos, que en su concepción por su contenido político, social y económico, también deben atenderse los criterios y técnicas administrativas prevalecientes y la normativa legal que las regula.

2.7.1. CARACTERIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El Tributo es el ingreso coactivo por excelencia y a diferencia de la mayoría de las transferencias de dinero de una persona a otra, que se realizan voluntariamente, son obligatorios. En su desarrollo, el concepto general del Tributo se ha transformado radicalmente desde posiciones que concebían el Impuesto como una carga real (Teorías Privadistas) de naturaleza similar a la obligación en cuanto a una cosa, que se conserva o se transmite, limitándolo así a los gravámenes inmobiliarios; pasando por aquellas que asimilaban al Tributo como un contrato bilateral entre el Estado y los particulares (Teorías Contractualistas), en cuyo efecto aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los recursos pecuniarios para financiarlos, hasta el contexto contemporáneo en que se acepta más bien su carácter publicístico o de derecho público (Teorías Publicistas), concibiéndose al Tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida

⁵⁶ Asesorate en Bolivia. (s.f.). Regímenes tributarios. <https://asesorateenbolivia.com/contenido/que-es-un-regimen-tributario>.

por el Estado en virtud de su Poder de Imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.⁵⁷

En esta línea conceptual, el Modelo de Código Tributario Boliviano vigente (Art. 9, I), define a los tributos como: “las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

A partir de esta definición legal, pueden identificarse tres características de nuestros Tributos:

a) Son prestaciones en dinero. En este punto, se advierte que el carácter pecuniario (emergente del sistema económico monetario vigente) no hace a la esencia de los Tributos, puesto que originalmente se honraban en especie: generalmente una parte de la producción agrícola.

b) Se imponen por el Poder de Imperio del Estado (Poder Tributario). Aunque la noción del Tributo acusa una marcada evolución, de acuerdo a las diferentes concepciones acerca de su utilidad o fines políticos, económicos o sociales, esto, sin embargo, no ocurre en el ámbito jurídico pues todos los Tributos, cualquiera sea su denominación, tienen idéntico fundamento en el Poder Tributario del Estado, cuyo único medio de expresión es la Ley, lo que les da un carácter forzoso y coercitivo.

c) Tienen una finalidad fiscalista. Su finalidad es obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. Cabe advertir que esta finalidad fiscalista de los Tributos no es definitiva, puesto que, además de evidentemente obtener recursos para el Estado, los Tributos también pueden tener fines políticos o sociales: Gravámenes Arancelarios, cuando se establecen para proteger la producción nacional; Impuestos que tienden a suprimir gastos suntuarios (Impuestos Selectivos sobre joyas y

⁵⁷ Cossío Muñoz-Reyes, Fernando y Nogales Zabala, José Antonio. EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN LAS RELACIONES FISCALES INTERGUBERNAMENTALES EN BOLIVIA. Laboratorio Tributario de la Descentralización FI DEM-USAI D. 2007. Pag. 9

cosméticos, por ejemplo) o consumos nocivos a la salud (Impuestos Selectivos sobre tabacos y alcoholes), inclusive Impuestos “ecológicos”, etc.⁵⁸

2.7.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Hasta el primer tercio del Siglo pasado, la formación Tributaria se desarrolló exclusivamente en torno al concepto de Impuesto. Luego de admitir que el concepto de “impuesto” no agota todas las formas posibles y necesarias de tributación, esta visión fue superada por una más amplia que incluye a las tasas y a las contribuciones especiales como categorías tributarias con presencia propia. Esta nueva clasificación tiene origen en el terreno de la Hacienda Pública, en cuyo campo cumple la misión de distinguir las formas de reparto entre los ciudadanos o habitantes de un país de los costos derivados de la satisfacción de las necesidades públicas.

En la actualidad, entonces, la clasificación predominante a nivel iberoamericano es la tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales⁵⁹.

2.7.2.1. IMPUESTOS

Los impuestos son una modalidad específica del tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente⁶⁰ y cuya función es la de financiar el costo de las obras públicas y servicios públicos. Es de carácter indivisible, es decir que muchas veces el que paga el impuesto no es el beneficiario Directo, por ser imposible determinar exactamente la cantidad utilizada o la ventaja obtenida por cada individuo (el beneficiario no se distingue) y sin

⁵⁸ Ibidem. Pág. 10

⁵⁹ De acuerdo con la Ley 2492 del nuevo Código Tributario boliviano, la forma más general y simple de dividirlos a los tributos (artículo 9), es: Impuestos, Tasas, Contribuciones y Patentes Municipales.

⁶⁰ Ley 2492 del nuevo Código Tributario boliviano. Art. 10

embargo éste está en la obligación de pagar el impuesto. Es de carácter unilateral ya que el modo y cuantía del impuesto es determinado por el Estado en virtud del poder de imperio, no es una carga bilateral entre el Estado y los contribuyentes, si no que se manifiesta como un reparto coactivo de los gastos entre la población basados en determinadas normas o leyes. En atención a sus posibilidades de traslación los impuestos se dividen en impuestos directos e indirectos.

2.7.2.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS

Recaen sobre los ingresos y bienes de las personas, sean colectivas o individuales, es decir que tienen relación directa con la capacidad económica del contribuyente. Tradicionalmente los Impuestos Directos eran definidos como aquellos que gravaban directamente a individuos o empresas, como por ejemplo el Impuesto a los ingresos y el Impuesto a las ganancias de capital. La idea original de esta definición se basaba en que los sujetos a los cuales gravaban estos Impuestos, eran los que pagaban el Tributo, en contraste con los Impuestos Indirectos.

2.7.2.1.2. IMPUESTOS INDIRECTOS

Gravan el consumo de bienes y servicios. Son susceptibles de trasladarse a un tercero (esta característica es relativa pues, siendo que en contrasentido supone que los Impuestos Directos no son trasladables, está demostrado que estos son, en realidad, potencialmente trasladables). Los paga el consumidor final (contribuyente de hecho), puesto que pueden formar parte del precio de venta (IVA, ICE, IEHD), aunque el responsable de su empoce al Fisco sea quien vende el bien o servicio (contribuyente de derecho). La Traslación es el mecanismo por el cual el Sujeto Pasivo obliga a otro agente económico al pago del Tributo. La Traslación puede ser hacia delante o hacia atrás.

Por ejemplo, “si bajan los salarios decimos que el impuesto se traslada hacia atrás y si los precios suben decimos que el impuesto se traslada hacia delante”⁶¹ .

En cuanto hace a la Etapa y Fase Gravables, entendiendo que la primera está referida a las diferentes etapas del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios y la segunda está relacionada con el número de veces que el bien o servicio es sometido a tributación, los Impuestos pueden ser: Monofásicos; que se aplican solamente en una fase del proceso productivo, o Plurifásicos; que se aplican simultáneamente en diferentes etapas del proceso productivo.

2.7.2.1.3. IMPUESTOS DISTORCIONADORES Y NO DISTORCIONADORES

La mayoría de los impuestos alteran los precios relativos, por lo que distorsionan la asignación de recursos y la conducta de los individuos. Por lo que los impuestos pueden ser distorsionadores y no distorsionadores. Un impuesto será no distorsionador si y solo si el individuo no puede hacer nada para alterar sus obligaciones fiscales (existen distorsiones cuando el individuo altera o intenta alterar sus obligaciones fiscales), este tipo de impuestos son conocidos también con el nombre de impuestos de cuantía fija. Dado que individuos y empresas no pueden evitar los impuestos de cuantía fija, estos no alteran la conducta o la reasignación de los recursos, cuando si se produce un efecto renta. Sin embargo, “no todas las personas son idénticas y reciben un tratamiento idéntico a efectos fiscales, en el mundo real las cosas son más complicadas y a efectos de redistribuir la

⁶¹ STIGLITS, Joseph, *La Economía del sector Público*, 3ra. ed., España, Antonio Bosch Editor, 2000, Pág. 512

renta, se cree firmemente que las personas que pueden pagar más fácilmente deben pagar más que las que no pueden pagar fácilmente”⁶².

La utilización de impuestos distorsionadores es pues una consecuencia inevitable de nuestro deseo de redistribuir la renta, en un mundo en el que el estado solo puede observar imperfectamente las características de los individuos, aun así unos sistemas tributarios son más distorsionadores que otros.

2.7.2.1.4. IMPUESTOS CORRECTORES

Con la presencia de fallas en el mercado, también la asignación de recursos no será en general eficiente. Los impuestos pueden utilizarse a veces, para corregir estos fallos, estos impuestos se denominan impuestos correctores, ya que como cualquier impuesto recauda ingresos y al mismo tiempo mejora la eficiencia en la administración de recursos. Estos impuestos suelen utilizarse – algunas veces – para gravar actividades como la contaminación, o el uso del tabaco, que generan externalidades negativas, por lo que generan por tanto un “doble dividendo”, los beneficios económicos derivados de la reducción de la contaminación y /o protección de la salud colectiva y de la utilización en menor medida de otro tipo de impuestos que distorsionen la producción.

2.7.2.2. TASAS

Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren dos circunstancias:

- 1) Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

⁶² STIGLITS, Joseph, *La Economía del sector Público*, 3ra. ed., España, Antonio Bosch Editor, 2000, Pág. 590.

- 2) Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad⁶³.

Tres elementos caracterizan a la Tasa: primero; Responde a un criterio de retribución específica, segundo; La prestación o realización efectiva o potencial de un servicio o actividad pública, se individualiza en el sujeto pasivo. Tal servicio o actividad pública debe ser inherente al Estado y tercero; El producto de su recaudación debe destinarse exclusivamente a la prestación o realización del servicio o actividad que constituye la causa de la Obligación, o a la ampliación de su cobertura. Se entiende que las Tasas deben tener una cuantía que no supere el costo del servicio en cuestión.

2.7.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

De acuerdo a nuestro código tributario en su Artículo 12, las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. Aunque el Código Tributario vigente no las cita de manera expresa, las Contribuciones más conocidas a nivel internacional son las Contribuciones de Mejora o Plusvalía⁶⁴ y las Contribuciones a la Seguridad Social⁶⁵. La doctrina incluye en este tipo de Tributo a los PEAJES, lo que deja sujetos a estos últimos a las mismas características, estructura, principios y requisitos de validez jurídica a que están sujetos los Tributos en general. En el caso de las Contribuciones de Mejora o Plusvalía, cuyo

⁶³ Art. 11 del Código Tributario vigente. Ley 2492

⁶⁴ El Art. 17 del Código Tributario abrogado las definía, en su segundo párrafo, así: “La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.”

⁶⁵ El Art. 17 del Código Tributario abrogado las definía, en su último párrafo, así: “La contribución de Seguridad Social, es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinada a la financiación de los servicios de la Seguridad Social.

objeto es recuperar economías externas emergentes de la realización de una obra pública, el Hecho Generador o Imponible se perfecciona con la realización de la obra que produce la valoración inmobiliaria y cuyo costo debe cubrirse con el importe del Tributo, el cual, por lo menos teóricamente, no debiera ser mayor al gasto efectuado por el Estado ni al incremento del valor del inmueble beneficiado, el menor de ellos.

En las Contribuciones a la Seguridad Social, cuyo objeto es financiar dichos servicios, existe retribución específica en el momento que el sujeto pasivo solicita la prestación efectiva del servicio. Entre tanto, el Hecho Generador o Imponible se perfecciona por la disponibilidad, se lo tome o no, del servicio.

2.7.2.4. PATENTE

La patente es el Permiso Gubernamental de dominio municipal, para el ejercicio de ciertos comercios o industrias, desempeño de un empleo, el ejercicio de una profesión o el disfrute de un privilegio mediante el pago de una cuota o derecho para ello señalado⁶⁶. A través de las Patentes se financian servicios público indivisible de costo no prorrateable, es decir, los dineros obtenidos de las mismas son invertidos en obras que no están establecidas con exactitud. Su hecho generador o imponible es la autorización o permiso anual o eventual que se concede para el funcionamiento del comercio, la industria y los servicios en general, culturales, educativos, bingos, loterías y similares dentro la jurisdicción municipal. Su base imponible estará determinada a través de indicadores como: tipo de actividad, ubicación, superficie, consumo de energía, productos que se expenden y origen de estos. Existe diversidad de clases de patentes como ser: Patentes de funcionamiento, de Publicidad y Propaganda, a los espectáculos públicos, a la extracción de agregados de la construcción, Patente de Aeronavegabilidad, Patente de Contramarca,

⁶⁶ Instituido como tributo, de acuerdo al Capítulo II, artículo 9, inc. III del nuevo código tributario (Ley 2492).

Patente de Corzo, Patente de Emigración, Patente de Introducción, Patente de Invención, Patente Municipal, Patente de Navegación, Patente de Represalia, Patente de Sanidad. Las patentes municipales son licencias o permisos otorgados por los gobiernos locales.

2.7.2.5. REGALÍAS Y PATENTES POR LA EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES

De inicio, es importante hacer notar que existen diferentes visiones respecto a la caracterización de estos ingresos para el Estado; por un lado existe la visión de que estos no constituyen tributos ya que representan “derechos” que cobra un Estado por la “utilización” de sus recursos naturales y por ende no satisfacen los parámetros anteriormente mencionados para ser calificados como “Tributos”; por otro lado, existe la visión de que estos ingresos gubernamentales son obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio impone y por tanto estas constituyen un tipo de Impuesto (Impuestos a la Producción o Explotación de Recursos Naturales) o inclusive una cuarta clasificación de tributos (además de Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales). Su participación en las recaudaciones del Estado es importante y por ende es componente substancial de las relaciones fiscales intergubernamentales.

2.7.3. FACTORES CONDICIONANTES DE UN SISTEMA TRIBUTARIO

Como todo Sistema, el Tributario está determinado por la calidad de cada uno de sus elementos y las relaciones de interdependencia entre ellos. En este razonamiento se incluye al conjunto de tributos vigentes como uno de los elementos de dicho Sistema. Las relaciones referidas exceden lo estrictamente conceptual y abarcan además los correspondientes aspectos técnicos e institucionales.

Existen varios factores condicionantes para efectivizar los objetivos de cualquier Sistema Tributario, además de la Estructura Impositiva propia de un país, entre los que destacan: 1) la tradición fiscal del país, es decir los antecedentes históricos del sistema y los principios tributarios que lo

enmarcan, 2) la fortaleza institucional de la Administración Tributaria, su organización y medios disponibles para asegurar procesos eficaces de recaudación, control, cobranza y asistencia a los contribuyentes en concordancia con el grado de complejidad de los tributos a administrar, 3) la adecuada coordinación entre los órganos político institucionales involucrados en el fenómeno tributario, incluidos los que ostentan la atribución de crear, reglamentar y aplicar los Tributos, así como los titulares de la autoridad pública para interpretar las normas y dirimir los conflictos entre los administrados y los ya citados órganos que crean, reglamentan y aplican los Tributos, y 4) la correspondiente aceptación social, o por lo menos su no beligerancia.⁶⁷

Así, el diseño de un Sistema Tributario y la definición de sus modificaciones deberán considerar necesariamente la realidad política, económica y social en la que se pretenden implantar sin abandonar los principios rectores de la materia, agregando valores de eficiencia, transparencia y coordinación entre otros requisitos.

2.7.4. ESTRUCTURA TRIBUTARIA

Haciendo de lado a las Tasas y a las Contribuciones Especiales, en términos de las posibles figuras impositivas, tenemos que las capacidades económicas citadas anteriormente al hacer referencia a la Materia Imponible u Objeto, se manifiestan de manera relevante, a través de la Renta, el Patrimonio o Riqueza, el Consumo y el Uso de Recursos; los Impuestos con que suelen gravarse estas manifestaciones de capacidad económica o contributiva de una estructura tributaria son:

➤ **Renta:**

⁶⁷ Cossío Muñoz-Reyes, Fernando y Nogales Zabala, José Antonio. EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN LAS RELACIONES FISCALES INTERGUBERNAMENTALES EN BOLIVIA. Laboratorio Tributario de la Descentralización FI DEM-USAI D. 2007. Pag. 21

Según el tipo de persona:

- Impuestos sobre la Renta o Utilidades de las Personas Colectivas
- Impuestos sobre la Renta de las Personas Individuales

Según el tipo de renta:

- Impuestos sobre el Salario o Rendimientos del Trabajo Personal
- Impuestos o cotizaciones sobre las planillas

➤ **Patrimonio o riqueza:**

- Impuestos sobre el Valor de la Propiedad
- Impuestos sobre el Patrimonio Neto
- Impuestos sobre Transmisiones Onerosas de la Propiedad
- Impuestos sobre Transmisiones Gratuitas de la Propiedad (incluidas Sucesiones y Donaciones).

➤ **Consumo:**

- Impuestos Generales a las Ventas
- Impuestos al Valor Agregado
- Impuestos Específicos al Consumo
- Gravámenes Arancelarios

➤ **Uso de Recursos:**

- Impuestos Medioambientales
- Otros Impuestos al Uso de Recursos

Con diversas variantes, incluidas sus denominaciones formales, según el país de que se trate, los Objetos gravables, en tanto manifestaciones de la capacidad contributiva, son alcanzados por las figuras impositivas citadas y/o por otras menos universales.

Insistiendo en que no existen criterios internacionalmente dominantes, y recordando la incidencia de los factores políticos, económicos y sociales, estas figuras impositivas suelen articularse siguiendo un esquema como el siguiente:

- Impuestos sobre la Renta (de las Personas Individuales y de las Personas Colectivas)
- Impuesto General sobre el Consumo, a través de las ventas, tipo IVA o monofásico en la etapa final
- Impuestos sobre el Valor de la Propiedad o Impuestos sobre el Patrimonio Neto
- Impuestos sobre Transmisiones Onerosas de la Propiedad
- Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Ganancias de Capital, si no estuvieran incluidas en los alcances de los Impuestos sobre la Renta como ingresos extraordinarios gravados
- Impuestos Específicos al Consumo
- Gravámenes Arancelarios

Algunos autores catalogan a las dos primeras figuras (impuestos a la renta y al consumo), como Impuestos “principales” en todo Sistema Tributario y las demás figuras como Impuestos “secundarios” que complementan a los primeros.

2.7.5. PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Existe en la teoría fiscal un conjunto de principios de la imposición que deben regir a los sistemas tributarios. Estos principios varían dependiendo del papel que se asigne a tales sistemas desde un punto de vista ideológico, así como desde la perspectiva económica. Fritz Neumark, divide en forma resumida los principios impositivos en dos grandes grupos:

- i) Los principios de Finalidad, que hacen referencia a los objetivos que debe perseguir el sistema tributario, donde uno de los principios de finalidad es el principio de asignación o neutralidad: no interferencia en el mercado y adecuada distribución de las cargas fiscales. El segundo

principio de finalidad es el de potencialidad plena que se integra con los principios de flexibilidad y principio de imposición orientada hacia la política de crecimiento.

- ii) Por otra parte están los principios de Organización, como los de existencia y de incrementación. Los principios de existencia del sistema tributario pretenden garantizar que este cumpla con las exigencias de financiación que el volumen de gasto público demande, para lo cual el sistema debe cumplir con el principio de suficiencia, la suficiencia impositiva significa que el sistema tributario debe ser suficiente para cubrir los gastos públicos o la menos contribuir en forma sustancial a tal propósito, para cubrir normalmente los gastos públicos y el de incrementación, para cubrir los gastos del estado en situaciones extraordinarias. El segundo grupo de principios de organización es el de aplicación impositiva que tiene como finalidad una organización adecuada del sistema tributario para facilitar el cumplimiento racional de los principios de finalidad. Estos principios de aplicación se clasifican en dos grupos, los relativos a la aplicación interna del sistema tributario y los que afectan a la relación de este con los contribuyentes.

El diseño de los sistemas tributarios siempre ha sido objeto de controversias, por lo que se acepta que un buen sistema tributario debe tener cinco preceptos: Debe ser eficiente, fácil de administrar, flexible, justo (o equitativo) y poseer sensibilidad política⁶⁸.

2.7.5.1. EFICIENCIA ECONÓMICA

El sistema tributario no debe ser distorsionador, si es posible debe ser utilizado para incrementar la eficiencia económica, por lo cual, no debe intervenir en la asignación eficiente de recursos. Todos los impuestos afectan la conducta económica, transfieren recursos del individuo al Estado; como consecuencia los individuos deben alterar su conducta de

⁶⁸ STIGLITS, Joseph E., *La Economía del sector Público*, Columbia University, 4ta edición, Pág.483-495.

alguna manera. Los impuestos por tanto afectan a las decisiones en todos los mercados, incluidas las decisiones relacionadas con la oferta de trabajo, con el ahorro, así como, con las estructuras organizativas y financieras. La mayoría de los impuestos entonces al alterar los precios relativos, distorsionan las señales de los precios y en consecuencia alteran la asignación de recursos, por lo que una subida de estos empeora necesariamente el bienestar de los individuos independientemente de cómo se adapta a ella, sin embargo, algunos sistemas tributarios lo empeoran menos por cada unidad de boliviano de ingreso que recaudan, que otros debido a que unos provocan mayor ineficiencia que otros. Un impuesto eficiente minimiza la pérdida de bienestar por unidad de ingreso recaudada. Todos los impuestos introducen distorsiones – salvo los de cuantía fija (también denominados no distorsionadores, son impuestos fijos y que el individuo no puede hacer nada para alterar sus obligaciones fiscales) - cuando se altera la conducta en un intento de eludirlos y pagar menos. Por tanto la introducción de impuestos dentro un sistema tributario que no sea de cuantía fija provoca ineficiencia cuya magnitud se mide por el exceso de gravamen, que es la diferencia entre lo ingresos que podría obtenerse de un impuesto de cuantía fija, y que produjera el mismo efecto en el nivel de bienestar de los consumidores, y los que se obtienen con el impuesto distorsionador.

2.7.5.2 SENCILLEZ ADMINISTRATIVA

La administración de un sistema tributario tiene elevados costos, tiene costos directos; como de gestionar la administración para recaudar impuestos e; indirectos, que deben ser pagados por los contribuyentes. La estructura y determinación del Impuesto deben ser de fácil comprensión y aplicación tanto para los contribuyentes como para los funcionarios encargados de su recaudación y control (Simplicidad). El Estado debe facilitar a los contribuyentes el pago de los Tributos, sin trámites engorrosos y eventualmente costosos, diseñando los procedimientos de declaración y pago con criterios de economía tanto en tiempo como en recursos

(Economía). Un sistema tributario debe estructurarse de modo tal que origine costos mínimos de recaudación y cumplimiento, sin que se resienta su eficiencia. No tiene sentido, en verdad, un gravamen cuyos gastos de recaudación absorban en todo o gran parte su producto.

2.7.5.3 FLEXIBILIDAD

El sistema tributario tiene que estar estructurado de tal modo que permita su utilización como instrumento de la política financiera, según las oscilaciones coyunturales de la economía. El sistema tributario debe ser capaz de responder o adaptarse fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas. Un Sistema Tributario Flexible será aquel que este diseñado de tal forma que a medida que se incrementa el ingreso y / o la producción nacional, las recaudaciones se incrementen correspondientemente (automáticamente), sin tener que introducir cambios circunstanciales, legales o administrativos – que suelen suscitar intenso debate político - con la finalidad de incrementar sus ingresos; lo contrario otorgará rigidez al sistema.

Otro aspecto importante de la flexibilidad de un sistema tributario para estabilizar la economía es de carácter temporal, es decir la velocidad de ajuste con que pueden llevarse a la práctica los cambios de la legislación fiscal (una vez aprobados) y los retardos en la recaudación de impuestos. Si las oscilaciones de la economía son rápidas, cualquier demora puede reducir la eficacia, por ejemplo, si los retardos son suficientemente largos existe el peligro que la subida de impuestos se ponga en práctica cuando la economía necesita una reducción de éstos y viceversa.

2.7.5.4. SENSIBILIDAD POLÍTICA

Todo sistema tributario debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar que está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias. En tributación se deben establecer impuestos que se sepan claramente quien los paga y quien se beneficia, estos impuestos se

conocen con el nombre de impuestos transparentes, característica cada vez más importante de un buen impuesto.

Muchas veces el Estado procura representar erróneamente los verdaderos costos de los servicios que presta, en algunos casos, hay un intento casi deliberado de convencer a los ciudadanos de que el costo del Estado es menor que el que realmente es, por cual se prefiere un sistema tributario encima de otro. Por ejemplo, uno de los argumentos a favor del impuesto al valor agregado es que pasa más inadvertido que otros impuestos, como el de la renta de los individuos, la gente nunca sabe a ciencia cierta la cantidad total que paga en concepto de IVA.

Desde el punto de vista de la transparencia, impuestos como el que se grava sobre las sociedades es de los peores, porque no es evidente quien paga el impuesto, los políticos pueden argumentar que son las sociedades quien paga el impuesto y considerarlo un buen impuesto, sin embargo, son las personas, accionistas, trabajadores y clientes quienes realmente lo pagan en última instancia y no las sociedades. Por último, un sistema tributario políticamente responsable (caso poco frecuente), será aquel donde los impuestos varían como consecuencia de la legislación y en la que el gobierno debe recurrir repetidamente a los ciudadanos para que valoren si está gastando poco o en demasía.

2.7.5.5. EQUIDAD (O JUSTICIA)

Un sistema tributario sostenible, además de estar estructurado de forma tal que las recaudaciones aumenten en igual o mayor proporción que el crecimiento económico, debe permitir que la población más empobrecida aporte menor proporción de sus ingresos, o por lo menos, cerciorarse que no existan impuestos que recaigan especialmente sobre los segmentos más pobres de la sociedad.

La casi generalidad de las críticas a los sistemas tributarios comienzan por su falta de equidad y / o justicia, sin embargo en la mayoría de las veces es

difícil definir exactamente que es o no equitativo. Aunque no siempre ha sido dominante la Equidad, constituye un criterio básico para el diseño de la estructura tributaria. En consonancia con esto, si asumimos que un buen sistema tributario debe ser equitativo, es decir que cada contribuyente debería a portar su “justa parte” para costear el costo del gobierno, este acuerdo no existe en lo que se refiere a como debería definirse el término “justa parte”. En este marco se definen dos líneas de pensamiento: El principio de beneficio y El principio de capacidad de pago.

2.7.5.6. PRINCIPIO DE BENEFICIO

De acuerdo a este principio, un sistema tributario equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe (o bienes y servicios que se le proporciona); en consecuencia, el pago será superior e inferior en relación al beneficio percibido. Entonces un sistema tributario verdaderamente equitativo diferirá en función de la estructura del gasto (de acuerdo al nivel de gasto que realiza el estado), por lo cual el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, si no también, de política de gasto.

Para que la imposición de acuerdo a este enfoque, sea equitativo hay que suponer que en principio exista un estado adecuado de distribución, que constituye su talón de Aquiles, ya que en la práctica no existe separación entre los impuestos utilizados para financiar los servicios públicos y los utilizados para redistribuir la renta. Este enfoque asigna perfectamente aquella parte de la recaudación impositiva que sufraga el coste de los servicios públicos, pero no puede arbitrar los impuestos necesarios para financiar los pagos de transferencias y servir a objetivos redistributivos.

2.7.5.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO

Desde este enfoque se contempla el problema impositivo en sí mismo, con independencia de la determinación del gasto que realiza el Estado. Se necesita un ingreso total dado y, a cada contribuyente se le pide que

contribuya según su capacidad de pago, es decir, los consumidores, paguen el costo de producción y provisión de bienes y servicios públicos en función de su posición social y económica dentro una Función de Bienestar Social.

Este enfoque abandona la vertiente del gasto del sector público, la política impositiva real es determinada en gran parte con independencia de esta, para lo cual se necesita una norma de equidad que sirva de guía. El principio de la capacidad de pago es aceptado ampliamente como tal guía, sin embargo siendo que este principio se enfrenta mejor al problema de redistribución, deja sin resolver el problema de la provisión de los servicios públicos.

A pesar de los fallos que presentan estos dos enfoques, ambos principios tienen aplicaciones realmente importantes, aunque limitados en el diseño de un sistema tributario equitativo.

2.7.5.8. LA CAPACIDAD DE PAGO FRENTE AL BIENESTAR ECONÓMICO

Partiendo de la posición – anterior - de que las personas que se encuentran en una mejor posición que otra para pagar (mayores) impuestos, es evidente que el sistema fiscal debe basarse en un concepto estrictamente definido de bienestar. Por otro lado, se cree que no son las oportunidades económicas las que constituyen el criterio justo para establecer los impuestos, si no en qué medida el individuo ha sabido aprovechar las oportunidades que ha puesto la sociedad a su alcance, en suma, que el criterio relevante no es la renta real, si no, la capacidad de percibir ingresos.

Lo anterior nos lleva a dos hechos, primero; aunque desde el punto filosófico ambos criterios se diferencian en que el primer criterio afirma que lo correcto para establecer impuestos es el bienestar económico y el segundo que considera que el criterio de la capacidad de pago es el correcto. En la práctica es casi imposible basar un sistema tributario en lo

que podrían haber hecho los individuos. En la mayoría de los países se utiliza la renta para medir el bienestar económico, por otro lado, se cree que es el salario una mejor medida del conjunto de oportunidades económicas de una persona, que la renta, ya que el impuesto sobre ésta por ejemplo, obliga a pagar más a los individuos que deciden trabajar más. El impuesto sobre la renta es progresivo, pero contrarrestado por la regresividad de los impuestos sobre la venta y los aportes a la seguridad social en menor medida. Joseph Pechman, supone que los salarios soportan la carga del impuesto a la renta y son los consumidores los que soportan los impuestos a las ventas.

En este marco de discusión sobre justicia y distribución, existen dos conceptos fundamentales de "Equidad" en el área tributaria, estos son: la equidad horizontal y la equidad vertical.

2.7.5.9. EQUIDAD HORIZONTAL

Se dice que un sistema tributario es equitativo horizontalmente si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato. Se centra este concepto en la percepción que dos personas, naturales o jurídicas, que perciben ingresos reales equivalentes, sin importar la fuente, deberían ser tratadas de la misma manera en cuanto a su obligación o carga tributaria.

Pero que significa que dos personas sean idénticas en todos los aspectos relevante y que reciben el mismo trato, ya que el sistema en sí, no discrimina, no diferencia a los individuos, hay muchos ejemplos en los que el sistema tributario da un trato distinto a las personas que tienen gustos diferentes (los impuestos más elevados a los que están sujetos las bebidas alcohólicas fuertes discriminan a las personas que prefieren este tipo de bebidas en relación con las personas que prefieren bebidas con grado alcohólico menor o viceversa), y si aceptamos que las diferencias de gusto son diferencias económicas importantes que el sistema tributario debería tener en cuenta, podemos decir que no cumple el principio de la equidad

horizontal, por lo que el punto clave será determinar qué diferencias son importantes.

Otro razonamiento fundamental que hay que resolver cuando se aplica el principio de la equidad horizontal - que exige que los individuos idénticos paguen impuestos idénticos - es especificar los criterios para agrupar, a efectos fiscales, a los individuos idénticos.

2.7.5.10. EQUIDAD VERTICAL

El concepto de equidad vertical tiene más bien relación con la función distributiva de los Impuestos, ya que este principio implica en que, a medida que incrementan los ingresos de los individuos, éstos son sujetos de una carga impositiva mayor, es decir, algunos individuos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos y que deben pagarlos.

Una cualidad importante de los sistemas tributarios es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico. Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto estos se clasifican en:

1. Impuesto plano, cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos.
2. Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.
3. Impuesto regresivo, cuando a menor ganancia o menor renta, mayor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por

razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios. A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.

La discusión sobre la progresividad o la regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de "equidad", que a su vez nos remite al principio de "proporcionalidad tributaria" o contributiva (la proporcionalidad consiste en que cada ciudadano pague el tributo de acuerdo a su capacidad y/o su riqueza, es decir, el que tenga más pague más. Quedando en íntima relación con los principios de Igualdad y Equidad). Se entiende que un sistema tributario que observa el concepto de verticalidad es progresivo, porque uno de los procedimientos para lograr la redistribución de ingresos es la aplicación de este tipo de impuestos, a diferencia del impuesto proporcional que significa alícuotas iguales, el impuesto progresivo implica que la alícuota está en progresión con el monto del objeto imponible. Sin embargo, habitualmente, a medida que los impuestos aumentan, tiende a ser mayor la proporción que se destina al consumo con respecto al ahorro, lo cual hace que un impuesto progresivo afecte progresivamente la acumulación del capital.

2.7.6. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La función principal de las administraciones tributarias es la recaudación eficiente de los tributos mediante la facilitación de los servicios prestados a los contribuyentes y la aplicación de controles efectivos en los procesos relacionados con las obligaciones tributarias de los mismos. Adicionalmente, las administraciones aduaneras deben concentrarse en agilizar y facilitar el comercio exterior precautelando los intereses del Estado y de la sociedad en general. En este contexto, las Administraciones Tributarias deben ser lo suficientemente ágiles para adecuarse a los

cambios que demanda el entorno, mediante la continua mejora de sus procesos operativos. Para el cumplimiento de este propósito, se requiere contar con una adecuada estructura funcional que organice y asigne los roles a cada uno de los actores en una forma efectiva y se asignen acertadamente los limitados recursos.

La Administración Tributaria se dedica a la administración del sistema tributario a través de la definición y aplicación de políticas en materia tributaria y a la eficaz y eficiente emisión y aplicación de las normas vigentes, brinda atención a las necesidades de los contribuyentes mediante sus plataformas donde encuentran información suficiente y la atención a sus demandas, siendo capaces de sorprenderlos positivamente generando elementos necesarios para profundizar una cultura tributaria consciente y de calidad.

Así mismo, se establecen los indicadores que permitan una evaluación a los objetivos de la calidad a efecto de considerar cambios en las estrategias y políticas, generando un ámbito de motivación al personal y una dinámica de retroalimentación sobre la base de la satisfacción del cliente para una mejora continua del sistema de gestión de la calidad. Para ese fin la Política de la Calidad es revisada y comunicada haciendo uso de todos los instrumentos de comunicación declarando el compromiso de cumplir eficazmente los requisitos establecidos por el contribuyente.

2.7.6.1. EL PROCESO DE REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BOLIVIANA

Con la promulgación de la Ley 2166 ⁶⁹, la Administración Tributaria de Bolivia inicia su proceso de reforma mediante la transformación del Servicio de Impuestos Internos en el Servicio de Impuestos Nacionales - SIN, implicando esta transformación no solo el cambio del nombre de la institución, sino también importantes cambios en los procesos de servicio y

⁶⁹ Ley 2166 de 22 de diciembre de 2000, Institucionalización del Servicio de Impuestos Nacionales.

control. La Administración Tributaria de Bolivia, de acuerdo a la Ley de la República N° 2166 tiene como función principal la de administrar el sistema tributario mediante la recaudación y fiscalización eficiente de los impuestos y orientar y facilitar el cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias⁷⁰ , para este efecto, el SIN se define como una entidad autárquica con independencia administrativa, técnica y financiera, encontrándose bajo tuición del Ministerio de Hacienda. La transformación del Servicio de Impuestos Nacionales se inicia disminuyendo radicalmente la injerencia partidaria mediante la creación de un Directorio que es la máxima autoridad normativa de la institución. Los miembros del Directorio son nombrados por el Presidente de la República de ternas conformadas y aprobadas por dos tercios de votos de la Cámara de Diputados y son designados por un período de 5 años. El Presidente Ejecutivo es la máxima autoridad ejecutiva de la institución.⁷¹

2.8. CONTRIBUYENTE

Persona física o jurídica (es decir, persona o empresa u organización) sobre la que recae el pago de un impuesto o tributo. La carga tributaria se deriva del hecho imponible.

Ejemplo: una empresa es un contribuyente cuando abona el impuesto a las ganancias (en este caso, la base imponible es la utilidad del ejercicio).

El contribuyente es la persona física o jurídica a quien la ley impone una carga tributaria (la obligación de pagar un impuesto) derivada de un hecho imponible (un hecho previsto en una norma tributaria cuya realización genera la obligación tributaria).

⁷⁰ Artículo 3 de la Ley 2166.

⁷¹ Vease: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2005/Espanol/cartagena_2005_tema_2_2_arduz_bolivia.pdf revisado en fecha: 12/05/2022

Es decir, es la persona obligada al pago de tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales) con el fin de financiar al Estado.

El contribuyente tiene la obligación de pagar los tributos y otras obligaciones formales, como llevar la contabilidad, presentar en tiempo y forma la declaración correspondiente a un impuesto, etc.

2.8.3.7.1 TIPOS DE CONTRIBUYENTES

En algunos casos, en consideración a su tamaño, y normalmente la cantidad de personas jurídicas (por la envergadura del negocio o empresa), un contribuyente puede recibir un trato individualizado por parte de la administración, y ser sometido a inspecciones periódicas (en lugar de aleatorias) para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En algunos casos, puede incluso asignarse a un grupo concreto de inspectores de hacienda la inspección periódica de una empresa.

Los contribuyentes se clasifican en dos grandes grupos:

a) Personas Naturales

Son aquellas que obtienen rentas de su trabajo personal (Personas con negocio de único dueño, profesionales liberales, entre otras).

b) Personas Jurídicas

Son las formadas por las asociaciones de varias personas en un organismo o una sociedad que son identificadas con una razón social mediante instrumento público a la que la ley reconoce derechos y facultades a contraer obligaciones civiles y comerciales.

2.8.1. EDUCACIÓN TRIBUTARIA

La educación tributaria tiene como fin, promover la conciencia fiscal en la sociedad.

- Fomentar valores y actitudes como la solidaridad, justicia, equidad y responsabilidad en niños y jóvenes.
- Promover la responsabilidad y la participación ciudadana de esos niños y jóvenes en la vida social de su comunidad, con una visión crítica y proactiva
- Facilitar la comprensión de la función socio-económica de los tributos.

2.8.2. CULTURA TRIBUTARIA

En Bolivia el tema tributario a veces parece algo complejo pero desde la gestión 2011, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a través del Programa de Cultura Tributaria, ha diseñado diferentes estrategias para acercarse a la población para que conozcan del tema de manera sencilla con juegos y otras actividades.

Según los antecedentes, se creía que la Cultura Tributaria se restringe al mero ámbito de la población contribuyente, existía carencia de conocimiento de las normas tributarias y del destino de los Impuestos por la falta de promoción hacia una ciudadanía responsable que ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones.

El objetivo principal era buscar formar una conciencia y Cultura Tributaria en la ciudadanía con este programa, fomentando, incentivando y sensibilizando sobre la importancia de generar mayor conocimiento, y cambio de actitud ante los aportes personales de cada persona al Estado.

Para ello se desarrollaron primero convenios interinstitucionales, el primer objetivo era llegar a ser parte de la currícula educativa, se capacitó a docentes y maestros en Cultura Tributaria. La Cultura Tributaria es un espacio para conocer y aprender sobre los impuestos.

Los profesionales en educación pedagógica, determinaron que sean los niños y jóvenes el público meta de este programa para desarrollar la

educación tributaria, para ello se diseñaron varios materiales didácticos, actividades deportivas, teatro y música.

Otros de los aliados estratégicos para esto fueron los medios de comunicación, con la difusión de gingles radiales y spots televisivos que presentaron a los personajes animados del Servicio de Impuestos Nacionales denominados "Don Fisco", "Kantutita" y "Patujú", ellos están encargados de explicar a la sociedad en su conjunto, en especial a los jóvenes y niños de una manera más didáctica la importancia de los impuestos.⁷²

La formación de la cultura tributaria se vincula esencialmente a la promoción de una ciudadanía responsable que ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones tributarias, en dicho ámbito va más allá de la población contribuyente, sino que vincula a toda la población boliviana. Así, se constituye en el conjunto de valores, creencias y actitudes compartidas por una sociedad respecto a la tributación y a las leyes que la rigen; en el marco del reconocimiento de los beneficios que la recaudación otorga.

2.9. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

La potestad ha sido definida como aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes⁷³.

A su turno, las potestades públicas son poderes-deberes jurídicos conferidos por la Constitución y las leyes a diversos órganos del Estado, que ejercen sus diferentes funciones, razón por la cual se las conoce como

⁷² Finanzas y Banca en Bolivia, Cultura Tributaria un espacio para conocer y aprender sobre los impuestos, 2013, <https://finanzasybanca.blogspot.com/2013/08/cultura-tributaria-un-espacio-para.html>

⁷³ Santamaría Pastor, J.A., Fundamentos del Derecho Administrativo, Editorial Centros de Estudios Ramón Arces, Madrid 1988, Vol. I, p. 879.

potestad legislativa, potestad judicial, potestad contralora y potestad administrativa.

La potestad administrativa la podemos definir como el conjunto de poderes-deberes conferidos a la Administración Pública, por la Constitución o las leyes, con el fin de que cumpla y desarrolle su función propia de servir con objetividad los intereses generales, sometiéndose plenamente a la ley y el Derecho⁷⁴.

Carlos Giuliani Fonrouge, en su ya clásica obra Derecho Financiero⁷⁵, señala que "la expresión potestad tributaria significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".

Para Aste⁷⁶, el poder tributario es la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley, obligaciones tributarias. Y en tal sentido, debe reservarse para identificar aquella facultad que tiene el Estado para imponer, modificar o suprimir tributos. Sólo se expresa en normas de rango legal.

En otro sentido, el poder tributario, entendido como sinónimo de potestad tributaria, para Antonio Berlini⁷⁷, es el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, y englobaría tanto el poder legislativo como el reglamentario, por cuanto toda la normativa de un tributo deriva de la potestad tributaria.

⁷⁴ López 1998. López Valdés, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile.

⁷⁵ Fonrouge, Carlos Giuliani, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1965, volumen I, pp. 266-267.

⁷⁶ Aste, Christian, Curso de Código Tributario, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002, pág. 13.

⁷⁷ Berlini, Antonio, Principios de Derecho Tributario, citado por Aste (2002; 13).

Raúl Rodríguez Lobato la define como «la denominación que se da al poder jurídico que tiene el Estado para establecer obligaciones forzosas, recaudarlas y destinarlas principalmente a expensar los gastos públicos»⁷⁸.

La potestad tributaria del Estado comprendería de esta perspectiva, las funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes legislativo, ejecutivo y judicial según la competencia que les confieren la Constitución Política y las leyes. De tal modo, el poder tributario sería exclusivo del Estado y éste lo ejerce a través del poder legislativo (pues por el principio de legalidad las leyes deben establecer los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos), a través del poder ejecutivo (pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias ante la administración y el gobernado que surgen como motivo de la aplicación de la ley impositiva) y a través del poder judicial (cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el poder legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el administrativo o ejecutivo y el legislativo).

2.9.1. LOS FUNDAMENTOS Y LOS FINES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Respecto de este importante problema, gran parte de la doctrina considera que el poder tributario se fundamenta en la soberanía del Estado. Otros autores se refieren al poder general del Estado (poder de imperio).

La profesora Ángela Radovic Schoepen señala que "la potestad tributaria, por una parte, se atribuye a dos poderes públicos o centros de poder; el

⁷⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2 Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Melo S.A., México D.F. 1986

legislativo y el ejecutivo, dirigiéndose a una colectividad indeterminada de particulares. Ahora bien, el poder atribuido a la Administración Tributaria tiene un contenido abstracto, porque consiste, genéricamente, en fiscalizar, inspeccionar a potenciales e indeterminados obligados tributarios que se encuentran en condición de ser revisados"⁷⁹.

Se señala que en Estados Unidos, de acuerdo a la doctrina clásica, la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, cuales son el poder de imperio y el poder de policía. Por el primero, el Estado puede exigir contribuciones a las personas; y por el segundo, el Estado controla a las personas y bienes situados en su jurisdicción⁸⁰.

Otros autores consideran que el fundamento de la potestad tributaria es el poder de Imperio o mando del Estado, y la legislación tributaria constituye una manifestación de este poder del Estado⁸¹, en cuya virtud impone contribuciones forzosas a los particulares. Frente a los tributos el Estado actúa como autoridad, en el ejercicio de su poder de imperio, por lo que el contribuyente se encuentra frente a un pago forzado, impuesto en forma unilateral y cuyo incumplimiento es sancionado.

El profesor Casado⁸² sostiene que, en España la tributación hunde su fundamento en el deber constitucional de solidaridad social, de contribuir al financiamiento público, con arreglo a la capacidad económica y la ley.

⁷⁹ Radovic 1998. Radovic Schoepen, Angela, Obligación tributaria, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998, pág. 10.

⁸⁰ López 1998. López Valdés, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile, Pág. 50.

⁸¹ Bielsa, Rafael, Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, Depalma, Buenos Aires; citado en Figueroa 1985, Pág. 19.

⁸² Casado, 2002. Dr. Gabriel Casado Ollero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Apuntes de clase del curso sobre Derecho Tributario de la Unión Europea dictado en el marco del Programa de Magíster en Instituciones de Derecho Público y de Derecho Privado, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Como explica López⁸³, otros señalan que la obligación tributaria se impone no tan sólo con el fin de procurarse recursos el Estado, sino también con el propósito de influir en la economía para orientar sus actividades productivas y obtener de esta forma un mejor aprovechamiento de sus recursos. De este modo hace referencia a los llamados fines económicos y sociales, a cuyo logro deben contribuir los particulares.

La cuestión de los fundamentos y fines de la tributación constituye un tema no pacífico dentro de la doctrina. Por ejemplo, Rivera⁸⁴ se plantea en otra postura, y señala que la potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas. Así, es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socioeconómico contrario al estatuido en la Ley Fundamental. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual y social está regulada en la propia Carta Fundamental y deriva de los principios generales que ésta contempla, de las normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales.

2.9.2. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

En esta área, la doctrina nacional no es uniforme, y cada autor expresa su particular visión, lo que da cuenta precisamente de una falta de sistematización, debido en gran parte a la diversidad de fuentes bibliográficas y enfoques que cada uno usa.

⁸³ López 1998. López Valdés, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile, Pág. 51.

⁸⁴ Ribera, 2000. Ribera Neumann, Teodoro, "La Potestad Tributaria del Estado", Revista de Derecho Público N° 62 Año 2000, Universidad de Chile.

La doctrina trata esta materia desde la perspectiva de la Administración (dando cuenta de lo que considera es el centro de gravedad de la cuestión), pues se considera muchas veces aún sin decirlo que la tributación se construye sobre la base del poder de la administración y no de la libre disposición de sus bienes por parte de los ciudadanos. Está claro que en la mayor parte de la historia ello ha sido así y que el paradigma sigue enfatizando la posición de la Administración y el cumplimiento de sus fines (con un eufemismo, podemos afirmar que el fantasma del monarca absoluto continúa estando presente, aún dentro de nuestras mentes). Del mismo modo como el desarrollo de la protección internacional y nacional de los derechos humanos ha cambiado muchos paradigmas en el Derecho, no vemos por qué no los cambie en el Derecho Tributario. Y de este modo, se comience a construir precisamente su dogmática a partir del ciudadano y no de la autoridad.

La doctrina nacional está de acuerdo precisamente en que la potestad tributaria está sujeta a ciertos límites pero, como se ha dicho, cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes y tratan de crear su propia sistemática al respecto.

Zavala⁸⁵ clasifica los límites en jurídicos, políticos e internacionales; la mayoría de los autores reconocen límites externos o internacionales e internos a la potestad tributaria de la misma manera como se limita la soberanía de los Estados. Otros, llaman a estos límites usando la denominación de *principios supremos de la tributación*.

Pero precisamente en este punto se produce un primer problema, pues los autores nacionales no hacen una distinción clara y fundamentada respecto de las materias contenidas en los principios de la tributación, las bases

⁸⁵ Zavala Ortiz, José Luis, Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

constitucionales de la tributación, o los derechos del constituyente. Además tratan el tema de manera relativamente diferente.

López⁸⁶, señala los principios reseñados por William Petty y Adam Smith, y busca los fundamentos constitucionales de la *equidad, certeza, conveniencia y economía, que para él son los principios supremos del derecho tributario*. Asté⁸⁷, por su parte, agrega a Fritz Neumark en su famosa obra **Los Principios de la Imposición**, y agrega que a estos principios debe ajustarse la lógica tributaria. Zavala señala que todo sistema tributario debe contar con la característica de la simplicidad, la flexibilidad y la suficiencia⁹.

Los límites jurídicos, para Zavala⁸⁸, estarían compuestos por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos que afecta, como asimismo, lograr el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social. Estos límites estarían constituidos por los principios de legalidad, equidad o justicia tributaria, igualdad o generalidad, derecho a la propiedad, y la neutralidad impositiva.

Para Lara⁸⁹, los principios serían de la legalidad, igualdad, equidad o justicia tributaria, no afectación de los tributos, respeto a la propiedad privada, proporcionalidad, generalidad, no confiscatoriedad, no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica, protección jurisdiccional.

⁸⁶ López Valdés, José Francisco, *Compendio de Derecho Tributario*. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile.

⁸⁷ Aste, Christian, *Curso de Código Tributario*, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002.

⁸⁸ Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de derecho tributario*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

⁸⁹ Lara Berríos, Bernardo (Subdirector Servicio de Impuestos Internos), "Derechos y garantías de los contribuyentes en Chile", *Revista del SII*, año 2002.

Para Aste⁹⁰ los principios constitucionales que limitan el poder tributario son el principio de legalidad, el principio de igualdad (que acepta diferencias en materia tributaria en virtud de la capacidad contributiva, el origen de la renta, el beneficio del contribuyente).

Para parte de la doctrina según Ugalde y Asté, las limitaciones jurídicas son entendidas como limitaciones internas de la potestad tributaria, y se identifican con los derechos constitucionales del contribuyente. En tal sentido, expresan que la potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconoce sus mismos límites, el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana y que tienen naturaleza anterior y superior al Estado.

Los límites políticos para Zavala se relacionan con el problema relativo a la doble tributación, es decir, del evento en que un mismo sujeto se ve gravado dos o más veces en un mismo periodo de tiempo y por una misma actividad, por uno o más Estados. Es decir, puede existir un problema de doble tributación interna (al interior de un mismo Estado) o internacional. La doble tributación internacional se resuelve a través de decisiones unilaterales de un Estado o a través de tratados internacionales en virtud de los cuales uno de los Estados suscriptores renuncia total o parcialmente a sus pretensiones de recaudar fondos.

Los límites internacionales para dicho autor se relacionan con la exención de tributos por parte de funcionarios diplomáticos, o consulares en virtud de tratados internacionales o en virtud del principio de reciprocidad.

Para otros autores como Lara, las normas para evitar la doble tributación internacional, y los convenios internacionales de desarrollo económico e

⁹⁰ Aste, Christian, Curso de Código Tributario, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002.

integración, serían *límites de la potestad tributaria en el ámbito internacional*.

Otros le denominan derechamente *límites externos*, considerados consecuencia de la soberanía de los otros Estados sobre un territorio determinado, por lo que el poder tributario va de la mano con la soberanía estatal.

Algunos autores siguiendo doctrina europea, han afirmado la existencia de una relación entre *Estado de Derecho con el Poder Tributario*. Han indicado que la expresión Estado de Derecho encierra la idea de sometimiento del Estado y sus organismos al Derecho, y se comprende con la existencia de la separación de los poderes consagrada constitucionalmente y el reconocimiento de derechos y garantías fundamentales. La doctrina tributaria nacional que recoge esta idea no lo considera un principio sino un marco general o presupuesto de actuación del Estado.

En este marco de ideas, la Constitución sería la manifestación más permanente de esta autolimitación del poder estatal dentro de las fronteras nacionales, y los tratados internacionales constituirían el instrumento en que se da fe de esta autolimitación frente al exterior.

MARCO CONCEPTUAL

2.10. CONCEPTO DE DERECHO

Se debe hacer un sucinto análisis sobre el concepto del vocablo derecho, como la base conceptual a partir de la cual se construirá una aproximación del concepto de derechos humanos y fundamentales. De esta manera, es importante analizar cómo la teoría jurídica establece un concepto al término derecho; así, Ossorio señala que tradicionalmente derecho proviene de las voces latinas *directum* que significa directo y *dirigere* que significa dirigir, por lo que derecho en su sentido estricto derecho se refiere a una norma que dirige las conductas de las personas para asegurar una convivencia social pacífica⁹¹.

Para Kant derecho es un conjunto de condiciones por las cuales el albedrío de las personas puede convivir con el criterio de todos los demás conforme la ley universal de la libertad⁹². Entonces, derecho es la regla de comportamiento imperativa a los individuos de una sociedad como condición necesaria para asegurar una convivencia pacífica y la protección de un interés común. Es decir, derecho es la garantía necesaria para una vida en sociedad asegurada mediante el poder coactivo del Estado.

De esta manera, del análisis de los tratadistas descritos anteriormente, se puede establecer que el término derecho es una entelequia creada por la razón humana por la cual se reconocen libertades que a su vez son limitadas para asegurar la paz social dentro de una sociedad; es decir, que la existencia del derecho persigue una finalidad normativa, una funcionalidad de carácter jurídico que va ser determinado por la materia que regula, el derecho tributario regulará los tributos en su generalidad, el derecho agrario al régimen de tierras y así sucesivamente.

⁹¹ Ossorio, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 2003. Pág 294

⁹² Kant, Immanuel. Lo bello y lo sublime. La Paz perpetua. Madrid, España. Editorial Espasa Calpe. 1979.

2.11. CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS

Se ha tratado también de crear un concepto de derechos humanos que tome parte de los enunciados pero que a la vez sea auténtico y no se equipare a las figuras estudiadas, en términos oficiales se han dado definiciones que tienen su origen en la Declaración Universal de los Derechos Humanos:

La idea de derechos humanos, sobre todo a partir del significado que le reconoce la declaración universal de los derechos humanos, designa el hecho de que existen bienes y prerrogativas que corresponden al ser humano por el simple hecho de serlo, en cualquier tiempo y lugar; que estos bienes y prerrogativas se traducen en derechos inalienables, universales, que muestran y protegen el halo de dignidad que acompaña a todos los individuos de la especie humana⁹³.

En este mismo tenor de la dignidad humana como motor de los derechos humanos, los mismos son definidos como las libertades y garantías fundamentales que entrañan dos afirmaciones: la primera de ellas que la persona es sagrada, lo que significa que tiene dignidad inherente, que no es un medio sino un fin en sí misma o que es inviolable; y la segunda que toda vez que cada individuo es sagrado, hay cosas que son debidas a todo ser humano y hay otras que no debe hacerse a ningún ser humano.

Esta concepción hace una relación entre la idea de derechos naturales y derechos fundamentales, pues parte de una preexistencia de derechos inherentes a las personas pero que para que se materialicen estos derechos es indispensable el reconocimiento de los mismos en la ley que emana el estado, de ahí que la base de las normas protectoras de derechos humanos sea el respeto a la dignidad humana y a las condiciones necesarias para su plenitud; “el fundamento filosófico base de la Declaración Universal de Derechos Humanos – y por lo tanto del concepto

⁹³ RAMÍREZ, García, Hugo Saúl, *et al.*, *Derechos humanos*, Oxford, México, 2011, Pág. 30.

contemporáneo de derechos humanos – es, entonces, la dignidad intrínseca de la persona humana⁹⁴; “y la idea misma de la dignidad humana fuente y fin de los derechos humanos, nunca será del todo ajena al derecho natural, para bien y para mal”⁹⁵.

Así que los derechos humanos, de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, son inalienables, ello dentro de ciertos límites legales, y además son universales, esto es que pertenecen por igual a todos los seres humanos, sin distinción alguna por nacionalidad, religión, cultura, etnia, sexo, posición política o económica, y por tanto deben ser protegidos por la ley, tanto internacional como nacional.

De lo anterior se desprende que el sujeto poseedor de los derechos es la persona como individuo y que el garante de los mismos es el Estado, quien tiene la obligación de satisfacerlos; y aún cuando se reconoce que no sólo el estado es quien llega a violentar estos derechos, es en éste en quien recae la responsabilidad principal de respetarlos y salvaguardarlos, incluso por parte de terceros mediante las condiciones necesarias para ello.

Asimismo, en la Declaración Universal de los Derechos Humanos se destaca a la igualdad en los derechos humanos como un valor supremo, pues se refiere que estos derechos pertenecen por igual a todos sin discriminación por cuestiones físicas, sociales y culturales, de ahí que la igualdad sea considerada en términos oficiales internacionales como uno de los pilares de los derechos humanos y para muestra el primer artículo de la declaración: “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos”⁹⁶.

Se pueden resumir los aspectos anteriores en las características que entrañan los derechos humanos, de este modo, “en suma, los derechos

⁹⁴ PÉREZ, Reyes, Constanza, “Derechos Humanos” en *Glosario de términos básicos sobre derechos humanos*, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, México, 2005, Pág. 52.

⁹⁵ VALENCIA, Villa, Hernando, “Derechos humanos” en *Diccionario Espasa de derechos humanos*, Espasa calpe, México, 2003, Pág. 129.

⁹⁶ VALENCIA, Villa, Hernando, Ob. Cit., Pág. 128.

humanos son inherentes a toda persona, universales, inalienables, indivisibles e interdependientes, al tiempo de que su realización implica un proyecto eminentemente internacional”⁹⁷.

Según el diccionario especializado en derechos humanos Espasa, éstos son “las libertades y garantías fundamentales de la persona humana, que derivan de su dignidad eminente, que obligan a todos los Estados miembros de la comunidad internacional, y que señalan la frontera entre la barbarie y la civilización”⁹⁸; Sin embargo, al ser éste un concepto oficial hace referencia a la importancia y necesidad de positivizar los derechos humanos en los ordenamientos internacionales, igualmente los idealiza como parte del desarrollo.

2.12. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Los derechos fundamentales son un conjunto de *derechos subjetivos*⁹⁹ que pertenecen o corresponden a todos universalmente, en cuanto son personas, ciudadanas, ciudadanos o sujetos con capacidad de actuar, destacando su igualdad jurídica e identificándolos como derechos universales, inalienables e indisponibles. Ahora bien, cuando se hace referencia a ese “*carácter universal no se otorga un sentido absoluto, sino relativo, respecto de todos aquellos sujetos a quienes normativamente se reconozca como titulares de derecho. La extensión de la igualdad dependerá, de esa manera, de la cantidad y la calidad de los intereses protegidos como derechos fundamentales, de tal manera que entre más extensa sea la cantidad de individuos pertenecientes a ese “status” normativo, (por ejemplo, “persona”, “ciudadano”, “capaz de obrar”) mayor*

⁹⁷ PÉREZ, Reyes, Constanza, *Op. Cit.*, p. 53.

⁹⁸ VALENCIA, Villa, Hernando, “Derechos humanos” en *Diccionario Espasa de derechos humanos*, Espasa calpe, México, 2003, Pág. 137

⁹⁹ “*Los derechos subjetivos son las facultades que el derecho objetivo (las normas o leyes) otorga a las personas. O dicho de otra forma, el derecho subjetivo es aquello que nos es lícito hacer de acuerdo al ordenamiento jurídico. Se trata por tanto de una percepción individualista del derecho. El derecho subjetivo faculta a las personas para poder actuar con libertad siempre que se haga dentro de los límites de la legalidad; dota a las personas de la posibilidad de realizar actos jurídicos y además permite exigir a los demás el cumplimiento de los deberes impuestos en las normas*”, (Fecha de consulta: 23 de abril de 2023). Disponible en.: <https://definicion.mx/derecho-subjetivo/>

será la democracia en el Estado que promueve dicha ampliación; y viceversa, cuanto más restringido sea el “acceso” a tales “status”, menor será el desarrollo del proceso democrático y menos el alcance de la igualdad. La indisponibilidad de los derechos fundamentales presenta una doble dimensión: activa y pasiva. Y es que ni los propios titulares gozan de la potestad para alienarlos, indisponibilidad activa, ni los otros sujetos, incluido el Estado, tienen autoridad para suprimirlos o limitarlos, indisponibilidad pasiva. Así, estos derechos imponen límites a sus propios titulares y a terceros pues imposibilitan su enajenación y su privación”¹⁰⁰.

La fundamentalidad radica en su universalidad e indisponibilidad, de tal forma que constituyen un límite a los poderes públicos y a la autonomía de sus propios titulares. En tal sentido, se constituyen en condición de legitimidad de los poderes públicos y determinan la sustancialidad de la democracia.

Por definición siempre se van desarrollando en protección de la parte más débil y como límites al poder¹⁰¹. Los derechos fundamentales expresan la dimensión sustancial de la democracia y en virtud de sus características de universalidad, indisponibilidad y de rango usualmente constitucional, constituyen parámetros de validez del ejercicio de los poderes públicos y se configuran como vínculos sustanciales normativamente impuestos incluso a las decisiones de la mayoría, al ser fundamentales para la convivencia en comunidad y razón de ser del Estado¹⁰².

Los derechos fundamentales han sido fruto de una doble confluencia, por un lado suponen el encuentro entre la tradición filosófica humanista, representada prioritariamente por el iusnaturalismo de orientación democrática, con las técnicas de positivación... de otro lado, representan

¹⁰⁰ FERRAJOLI, LUIGI, “*Los fundamentos de los derechos fundamentales*” Estructura y Procesos de Derecho, cuarta Edición, Editorial Trotta, Octubre de 2009, Págs. 21 y 32.

¹⁰¹ FERRAJOLI, Luigi, “*El Garantismo y la filosofía del Derecho*”, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000, Págs. 118-121.

¹⁰² FERRAJOLI, LUIGI, “*Los fundamentos de los derechos fundamentales.*” Ob cit., Págs. 35-36.

un punto de mediación y de síntesis entre las exigencias de las libertades tradicionales de signo individual, con el sistema de necesidades radicales de carácter económico, cultural y colectivo a cuya satisfacción y tutela se dirigen los derechos sociales. Los derechos fundamentales, aparecen por tanto, como la fase más avanzada del proceso de positivación de los derechos naturales en los textos constitucionales del Estado de Derecho, proceso que tendría su punto intermedio de conexión en los derechos humanos¹⁰³.

Los derechos subjetivos fundamentales se entienden en consecuencia como conjunción de la filosofía de los derechos humanos con su plasmación en un derecho positivo vigente, presentándose de acuerdo a lo señalado por el profesor Gregorio Peces – Barba, como: *“Facultad que la norma atribuye de protección a la persona en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política o social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción”*¹⁰⁴.

2.13. CONCEPTO MODERNO DEL TRIBUTO

La revolución francesa y el constitucionalismo moderno, cambio el enfoque de la idea del tributo, este dejó de considerarse como una mera imposición del poder que invadía la propiedad y la libertad del súbdito o contribuyente, ahora más bien es entendido como el resultado de un proceso de auto-imposición, que emana de la propia voluntad soberana del pueblo, que a través de sus representantes aprueba, deroga o exonera tributos, y

¹⁰³ PÉREZ LUÑO, ANTONIO E., *“Los Derechos Fundamentales”*, Octava Edición, Tecnos, Madrid-España, 2004, Págs. 43-44

¹⁰⁴ VELÁSQUEZ RIVERA, RICARDO, *“Derechos Humanos y Administración de Justicia”*, Organismo Judicial de Guatemala, Revista Jurídica 2008-2009, Pág. 1, citando a Gregorio Peces – Barba, (Fecha de consulta: 08 de septiembre de 2022). Disponible en: <http://ww2.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnálisisDocumentacionJudicial/cds/CDs%20revista%20juridica/Revista%20Juridica%2008-09/articulos/derechoshumanos.pdf>

moralmente se convierte en un deber de solidaridad frente a las necesidades comunes.

Desde la perspectiva histórica el tributo siempre ha existido. Es una realidad innegable que el tributo era la imposición del poder (pre y estatal) hacia los subordinados, esclavos y vencidos y consistía en dar o entregar un bien, mano de obra, personas, mercancías, dinero, mujeres, etc., para asegurar que el monarca y luego el Estado sobreviviese.

Entonces, el tributo se concebía como el desprendimiento de la riqueza individual del subordinando hacia los que detentaban el poder. Interesa ubicar el sujeto a favor de quien iba dirigido el tributo, pues históricamente el tributo paso de ser dispuesto a favor de personas que por su linaje o lazos consanguíneos, constituían, mantenían y reproducían el poder a favor de un ente, una institución, una red de instituciones, una abstracción que llamamos Estado.

El tributo, en su contenido material, no ha cambiado demasiado, continua poseyendo rasgos comunes. Sigue siendo un desprendimiento de la riqueza, sigue siendo a favor del poder. Lo que ha cambiado es su justificación. La doctrina, especialmente aquellas que postula ideas liberales y de justicia redistributiva, le asignan al tributo nuevos elementos, nuevas explicaciones para ajustar la idea del tributo al momento actual de modernidad del Estado y del Derecho.

Así por ejemplo; dice Sainz de Bujanda que se entiende por tributo:

“(...) toda prestación patrimonial obligatoria - habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.”¹⁰⁵

¹⁰⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. (1992). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Lecciones de Derecho Financiero. Pág. 76.

2.14. CONCEPTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Sistema es el conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí, que contribuyen a un determinado objetivo. El sistema económico determina dos objetivos para el campo de un sistema tributario: 1) Procurar recursos al Estado para sufragar el Gasto Público y; 2) Retro alimentar las políticas económico- sociales con información de los efectos producidos a través de la aplicación de políticas de imposición: Entonces, sistema tributario fiscal es el conjunto de tributos y normas de administración tributaria fiscal, que regula las relaciones jurídico-tributarias entre los habitantes y el estado (o municipio), concatenados lógicamente para: procurar recursos al Estado y retro alimentar las políticas económico-sociales. Un sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Por ello el estudio de los sistemas fiscales tiene dos limitaciones principales: Primero; LA ESPACIAL o el ámbito territorial de un estado soberano y segundo; LA TEMPORAL, que constituye el período de tiempo determinado dentro de la historia de ese Estado soberano, debido a que los sistemas tributarios no son estáticos, sino que por el contrario son altamente dinámicos.

2.15. CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE

Contribuyente es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el cual en virtud de la realización de un hecho generador debe cumplir con su obligación de pagar tributos. El contribuyente puede ser una persona natural o jurídica que actúe a nombre propio o per medio de un sustituto o representante quien debe cumplir con las obligaciones tributarias, formales y materiales¹⁰⁶.

¹⁰⁶ CABANELLAS G. "DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL" Editorial Heliasta. Bolivia.

Según el autor Guillermo Cabanellas se entiende por contribuyente a la persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del Estado, una provincia o municipio.

Según el Código Tributario¹⁰⁷, el contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

- En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
- En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las leyes atribuyen la calidad de sujetos de derecho.
- En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrador por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

2.16. CONCEPTO DE ADMINISTRACIÓN

Etimológicamente la palabra administración proviene del vocablo latín ADMINISTRARE, que significa acción y efecto de administrar. Deriva de ad y ministrare, que significa servir a dar o aplicar a. Lleva implícito en su sentido una actividad cooperativa, con el propósito de servir.

Por lo tanto, administrar, es gobernar, dirigir, manejar los negocios particulares o públicos; es una función que se desarrolla bajo el mando dirección de otra

¹⁰⁷ CODIGO TRIBUTARIO, Art. 23.

La administración: Es el proceso de planear, organizar, dirigir y controlar el uso de los recursos para lograr los objetivos organizacionales.¹⁰⁸

MARCO JURÍDICO

2.17. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

La constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia a través del Título III Art. 108° establece los deberes de los bolivianos y bolivianas, algunos de estos que podrían interpretarse que están relacionado con los derechos y obligaciones del contribuyente, son:

- Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y la Leyes.
- Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución,
- Promover y difundir la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución.
- Trabajar, según su capacidad física e intelectual en actividades lícitas y socialmente útiles.
- Tributar en proporción a su capacidad económica conforme con la Ley.
- Denunciar y combatir todos los actos de corrupción.
- Resguardar, defender y proteger el patrimonio natural, económico y cultural de Bolivia.

2.18. CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492

2.18.1. DERECHOS

La Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003 en su Art. 68, establece los derechos del contribuyente, los cuales son los siguientes:

¹⁰⁸ DICCIONARIO JURÍDICO CABANELLAS T. IV Ed. Sopena, España, 1992

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.

Dentro la misma norma jurídica podemos ver que en su Art. 69 habla sobre la Presunción a favor del Sujeto Pasivo, en el cual menciona que:

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.

2.18.2. OBLIGACIONES

Dentro la normativa precedentemente mencionada se menciona las Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo, en su Artículo 70, la cual se constituyen en:

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

En la mencionada norma en la Sección III, se menciona a los Agentes de Información, donde el Artículo 71 hace referencia a la obligación de informar donde establece que:

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.

Las salvedades al artículo anterior lo podemos encontrar en el Artículo 72° donde menciona las Excepciones a la Obligación de Informar, las cuales se dan 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.

2.18.3. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En virtud a la Constitución Política del Estado, el Código Tributario y demás Leyes especiales, la administración Tributaria podrá dictar normas

administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias.

Asimismo, 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 establece el Código Tributario.¹⁰⁹

Por lo que en el siguiente apartado se mencionara las facultades que le otorga el Código Tributario Boliviano a la Administración Tributaria.

En el Artículo 100 del Código Tributario se menciona el Ejercicio de la Facultad, donde establece que 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.

¹⁰⁹ BOLIVIA. Ley 2492 Código Tributario Boliviano de fecha 3 de agosto de 2003, Artículo 65.

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.

En el Artículo 66 también habla sobre las Facultades Específicas que tiene la Administración Tributaria, las cuales son:

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 Art. 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 Decreto Supremo a partir de los cuales los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI). La falta de respaldo mediante la documentación emitida por las referidas entidades, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, así como la obligación del vendedor de liquidar el impuesto sin deducción de crédito fiscal alguno.
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 aduaneras;

Como se pudo observar dentro la legislación boliviana los derechos del contribuyente si bien nacen sobre la base de los derechos constitucionales, estos son mínimos frente a la cantidad de obligaciones que tiene, sin embargo en la siguiente tabla se tratara de realizar una relación de la constitución y los derechos del contribuyente. Los derechos del contribuyente que se describen, se encuentran detallados en el artículo 68 del Código Tributario Boliviano, cuya expedición se dio de acuerdo al Decreto Supremo N° 9298 de 1970, sustituido por el código expedido por la ley N° 1340 de 1992 y finalmente por el actual Código Tributario adoptado por la ley 2492 de 2 de agosto de 2003.

Nº	DERECHO DEL CONTRIBUYENTE	Nº Art.	BASE CONSTITUCIONAL Y LEGAL
1	A se informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos	Art. 21 de la C.P.E.	A acceder a la información, interpretarla, analizarla y comunicarla libremente, de manera individual y colectiva.
		Art. 106 de la C.P.E.	El estado garantiza el derecho a la comunicación y el derecho a la información.
2	A que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos en el código tributario y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.	Art. 24 de la C.P.E.	Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita y a la obtención de respuesta formal y pronta, para el ejercicio de este derecho no se exigirá mas requisito que la identificación del peticionario.
3	A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas	Art. 129 C.T.B.	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 lo que reglamentariamente establezca.
4	A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que	Art.67 C.T.B.	Las declaraciones tendrán carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga

	<p>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 art. 67 del presente código</p>		<p>encomendada y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada o solicitud de información de conformidad con lo establecido en el art. 70 de la C.P.E.</p>
5	<p>A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la administración tributaria.</p>	<p>Art. 8 de la C.P.E.</p>	<p>El estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.</p>
		<p>Art. 232 de la C.P.E.</p>	<p>La administración se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad y compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados.</p>
6	<p>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.</p>	<p>Art. 115 de la C.P.E.</p>	<p>El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.</p>
		<p>Art 75 C.T.B.</p>	<p>I. Los interesados podrán actuar personalmente o por medio de sus representantes mediante instrumento público, conforme a los que reglamentariamente se establezca. II. Los interesados o sus representantes, tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarles sin más exigencia que de la demostración de su identidad, excepto cuando la administración tributaria requiera la reserva temporal de sus actuaciones, dada la naturaleza de algunos</p>

			procedimientos.
7	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.	Art.104 C.T.B.	Solo en los casos en los que la administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectuó un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciara con orden de fiscalización emitida por autoridad competente a la administración tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.
8	A la acción de repetición conforme lo establece el presente código.	Art.121 C.T.B.	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.
9	A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el artículo 16º de la constitución política del estado.	Art. 117 de la C.P.E.	Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no hay sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada. II.Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena. III.No se impondrá sanción privativa de la libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por ley.
		Art. 120 de la C.P.E.	I.Toda persona tiene derecho a ser oída por una autoridad jurisdiccional competente, independiente e imparcial y no podrá ser juzgada por comisiones especiales ni sometida a otras autoridades jurisdiccionales que las establecida con anterioridad al hecho de la causa.

Tabla 2. Derechos del contribuyente y su base constitucional
(Fuente: Elaboración propia)

CAPÍTULO III

MARCO PRÁCTICO

3.1. DISEÑO METODOLÓGICO MUESTRAL

3.1.1. DETERMINACIÓN DEL UNIVERSO Y LA MUESTRA

El termino muestra para el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua “es la porción que sirve para conocer la calidad del género, es la parte extraída de un conjunto por métodos que permiten considerarla como representativa de él”¹¹⁰; por tanto “cuando decimos que una muestra es representativa indicamos que reúne aproximadamente las características de la población que son importantes para la investigación”¹¹¹; en ese entender es que la muestra del estudio se ha seleccionado con carácter probabilística y cualitativa a partir de un Universo Poblacional compuesto por el total de 764.617 habitantes de la ciudad de La Paz que fue registrado según el Censo Nacional de Población y Vivienda del año 2012¹¹².

3.1.2. PROCEDIMIENTO DEL MUESTREO

Se tomó como base las fórmulas de muestreo recomendadas por Roberto Laura, en vías de un muestreo probabilístico que alcance el 95% de nivel de confianza respecto a la representatividad de la muestra en relación al universo.

La simbología aplicable fue la siguiente en:

n= Tamaño de la muestra

Z²= Nivel de confianza

N= Universo

p= Probabilidad a favor

q= Probabilidad en contra

e²= Error de estimación

Los valores preestablecidos para alcanzar el 95% de nivel de confianza son:

$$\begin{aligned}Z^2 &= 3.84 \\e^2 &= 0.0025 \\p &= 0.05\end{aligned}$$

¹¹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. España. 22ª edición. 2001.

(editado electrónicamente por Microsoft Corporation)

¹¹¹ VILLEGAS QUIROGA, Roger. Guía de Estudio. Bolivia. Primera edición – Bolivia 1999.

¹¹² Censo Nacional de Población y vivienda 2012

$$q = 0.05$$

El proceso de la selección de la muestra, se realizó reemplazando los valores en la ecuación, tal como se señala en la siguiente operación:

$$n = \frac{Z^2 * Npq}{e^2 (N-1) + Z^2 pq}$$

$$n = \frac{384.00 * 764617 * 0.05 * 0.05}{0.0025(764617-1) + 384.00 * 0.05 * 0.05}$$

$$n = \frac{734032.32}{1912.5}$$

$$n = 383.80$$

$$n = 384$$

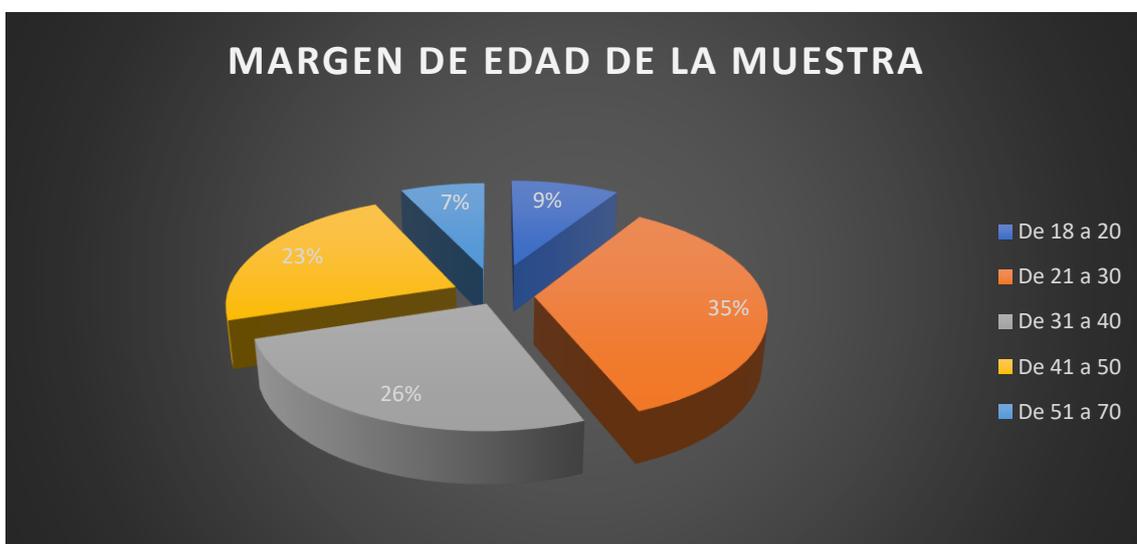
Aplicando las reglas del método común de redondeo, se tiene una muestra representativa y probabilística de 384 personas, y es a tal muestra seleccionada que se ha dirigido la aplicación el instrumento de recolección de datos de la realidad empírica como es la encuesta.

3.1.3. ASPECTOS GENERALES DE LA MUESTRA

Inicialmente se analizan las características generales de los sujetos encuestados (como ser edad, sexo, y ocupación u oficio) de la siguiente manera:

CUADRO N° 1

Parámetros por grupo etáreo	N° de Personas	Porcentaje
Edad		
De 18 a 20	35	9%
De 21 a 30	134	35%
De 31 a 40	102	26%
De 41 a 50	87	23%



De 51 a 70	26	7%
-------------------	----	----

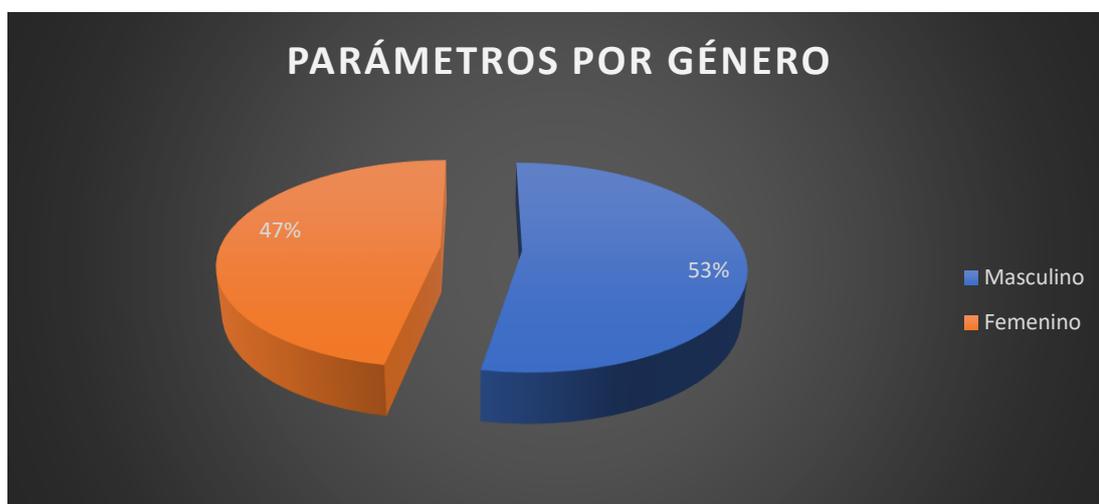
En el afán de realizar una interpretación cierta de los resultados alcanzados por la realización del trabajo de campo, se ha ordenado a la población encuestada por conjuntos de edad, mediante grupos heterogéneos de la siguiente manera:

El grupo predominante, son las personas que están comprendidas entre los 21 y 30 años de edad, en segundo lugar están las personas cuyas edades están comprendas entre 31 y 40 años de edad, un tercer grupo identificado son las personas cuyas edades oscilan entre los 41 a 50 años de edad compuesto por personas ya con familias constituidas, se tiene un cuarto grupo a las personas comprendidas en los 18 y 20 años de edad y un ultimo grupo de entre los 51 años a 70 años.

Este dato es importante, por cuanto permite identificar una participación ciudadana importante, de diferentes grupos heterogéneos.

CUADRO N° 2

Parámetros por género	N° de Personas	Porcentaje
Masculino	203	53%
Femenino	181	47%

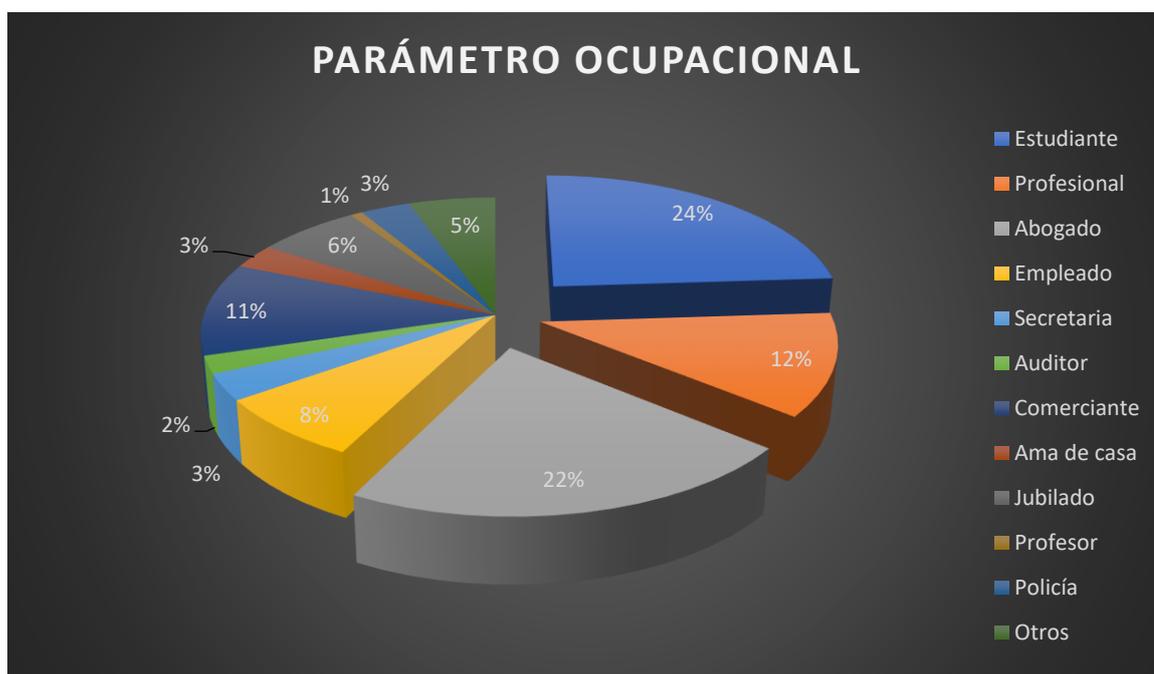


La composición por género de la muestra a la que se pudo acceder como resultado del trabajo de campo, demuestra que es mayormente masculino; tal indicador da a entender que las personas de sexo masculino son quienes demostraron intereses con la temática propuesta.

CUADRO N° 3

Parámetros por grupo etáreo	N° de Personas	Porcentaje
Estudiante	92	24%
Profesional	46	12%

Abogado	83	22%
Empleado	29	8%
Secretaria	12	3%
Auditor	8	2%
Comerciante	42	11%
Ama de casa	11	3%
Jubilado	25	7%
Profesor	3	1%
Policía	12	3%
Otros	21	5%



La muestra presenta variedad en cuanto al tipo de ocupación de los encuestados, en la distribución de los formularios de encuesta no se discrimino optando por quien pudiera tener mejor criterio; en ese sentido se ha encontrado que la mayoría tiene como ocupación la condición de estudiante, profesional, empleados públicos, comerciante y amas de casa.

3.2. INTERPRETACIÓN DE LAS ENCUESTAS

Pregunta N° 1

¿Sabía Ud. que nuestra Constitución Política del Estado, no establece los derechos de los contribuyentes ante la Administración Tributaria?

CUADRO N° 4

Pregunta N° 1. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	384	100%
No	0	0%

En razón a la determinación de la muestra, se pudo colectar como resultado, que el total de las personas encuestadas en el 100%, señalan conocer el límite del reconocimiento de los derechos del contribuyente en la Constitución Política del Estado.

Pregunta N° 2

¿Conoce usted cuáles son los derechos como contribuyente según lo establecido en el Artículo 68 de la Ley N°2492?

CUADRO N° 5

Pregunta N° 2. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	82	21%
No	302	79%

Realizando el análisis de las respuestas de las personas encuestadas, se puede determinar que solo el 21% conoce sus derechos establecidos en la Ley N° 2492, siendo un factor importante el saber que el 79% de las personas desconoce los derechos que tiene.

Pregunta N° 3

¿Usted quisiera tener una defensoría del contribuyente?

CUADRO N° 6

Pregunta N° 2. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	300	78%
No	84	22%

La mayoría de las personas cree que tener una Defensoría del Contribuyente ayudaría a ser escuchado y defendido, pero las personas también tienen la preocupación que si es un ente dependiente de alguna institución pública, pierda la independencia de la Defensoría.

Pregunta N° 4

¿Conoce usted la garantía constitucional al debido proceso?

CUADRO N° 7

Pregunta N° 2. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	50	13%
No	334	87%

Existe un desconocimiento a la garantía constitucional al debido proceso, las personas encuestadas demostraron que no saben que toda persona tiene derecho a ejercer su defensa y ser oída, con las debidas oportunidades y dentro de un plazo razonable, por la autoridad competente previo al reconocimiento o restricción de sus derechos y obligaciones.

Pregunta N° 5

¿Es uso exclusivo de las administraciones tributarias los Derechos y Garantías?

CUADRO N° 8

Pregunta N° 2. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	0	0%
No	384	100%

Si bien el 100% de las personas que realizaron la encuesta son conscientes que tiene derechos y garantías frente a la Administración Tributaria, en el ámbito tributario nacional, pareciera que no debido a que la Administración Tributaria puede utilizar también su potestad tributaria y las facultades con las que esta investida, para enfrentarse al contribuyente en desigualdad de oportunidades, pues todo el aparato estatal recae sobre el contribuyente que tiene una deuda pendiente de pago.

No se observan limitaciones que impidan que el contribuyente pueda solicitar a la respectiva Administración Tributaria el uso de un instrumento legal para obtener información determinada por aquél, a los fines de defender su posición frente al accionar de la Administración Tributaria, pero si se observa desconocimiento por la población en general a que instancias debería recurrir para hacer esto.

Pregunta N° 6

¿Usted sabía que tiene el derecho a presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna por parte de la Administración Tributaria?

CUADRO N° 9

Pregunta N° 2. Respuesta Obtenida	N° de Personas	Porcentaje
Si	227	59%
No	157	41%

Los contribuyentes tienen el derecho a realizar solicitudes, reclamos por el accionar de la Administración Tributaria y tener una respuesta oportuna y fundamentada por parte del ente regulador, pero aun así se observa que el 41% de la población encuestada desconoce este hecho, lo cual es alarmante.

CAPÍTULO IV

LEGISLACIÓN COMPARADA

4.1. NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO

El nuevo constitucionalismo latinoamericano (NCL) es la denominación con la que han sido bautizados los procesos constituyentes y el resultado de los mismos de algunos países de América Latina en los últimos años del siglo XX y la primera década del XXI. Para algunos autores, como Rodrigo Uprimny, de hecho, es posible englobar con ese membrete a los cambios constitucionales que tuvieron lugar desde los años ochenta y que abarcan a países como Brasil (1988), Costa Rica (1989), México (1992), Paraguay (1992), Perú (1993), Colombia (1991), hasta Venezuela (1999), Ecuador (1998 y 2008) y Bolivia (2009) porque existen rasgos que son comunes a muchos procesos constitucionales latinoamericanos recientes y que confieren a los ordenamientos actuales cierto aire de familia. Es posible entonces hablar de un constitucionalismo latinoamericano actual que tiene rasgos distintivos frente a otros constitucionalismos del mundo contemporáneo o frente a los ordenamientos de la región en el pasado.¹¹³

Sin embargo, el “aire de familia” que identifica Uprimny es demasiado tenue entre todos esos procesos y cambios constitucionales. Las Constituciones que él conjuga son, a lo sumo, primas lejanas. En algunos casos se trata de Constituciones que han sido objeto de reformas profundas; en otros, de textos con modificaciones parciales y en algunos más del resultado de verdaderos procesos constituyentes; además, si observamos el contenido y la lógica de las modificaciones, es posible encontrar diferencias relevantes desde el punto de vista ideológico y político.

¹¹³ Uprimny, R., “Las transformaciones constitucionales recientes en América Latina: tendencias y desafíos”, en Rodríguez Garavito, C. (coord.), *El derecho en América Latina: un mapa para el pensamiento jurídico en el siglo XXI*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2011, p. 126.

El propio Uprimny reconoce, por ejemplo, las dificultades para tratar en un mismo conjunto a la Constitución neoliberal peruana de 1993 y a la Constitución socialista venezolana de 1999.

Por lo mismo, en el mismo texto el propio Uprimny sostiene que existen entonces importantes diversidades nacionales, por lo cual podría pensarse que hay dos tendencias básicas de mutaciones constitucionales nacionales en la región: en algunos casos estaríamos en presencia de constitucionalismos verdaderamente nuevos y transformadores, mientras que en otros países las reformas o las nuevas Constituciones habrían operado esencialmente como mecanismos de relegitimación de los órdenes sociales y políticos existentes, que siguen siendo desiguales y excluyentes.¹¹⁴

Sin entrar en esa discusión —que el mismo Uprimny reconoce como compleja y poco explorada— la denominación de Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano — debe constreñirse a determinadas Constituciones que comparten un conjunto de rasgos marcados y que tienen una orientación o pretensión política particular que algunos autores han calificado como “transformadora”.¹¹⁵ Me refiero en concreto a los procesos constituyentes y a los textos constitucionales de Venezuela de 1999, de Ecuador de 2008 y de Bolivia de 2009. En esta misma tesitura, según Roberto Viciano y Rubén Martínez Dalmau¹¹⁶ —el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano, de hecho, es un movimiento constitucional posterior y distinto al que caracterizó al constitucionalismo de

¹¹⁴ Ibidem, p. 128.

¹¹⁵ Como recuerda Uprimny, el adjetivo es de Boaventura, cfr. Boaventura de Sousa, Santos, *Refundación del Estado en América Latina. Perspectivas desde una epistemología del Sur*, La Paz, Plural Editores, 2010.

¹¹⁶ Cfr. Martínez R. y Viciano, R., “Aspectos generales del nuevo constitucionalismo latinoamericano”. Ellos hablan de cuatro grandes modelos de constitucionalismo que provienen de cuatro momentos constituyentes y preceden al NCL: a) liberal-revolucionario de las revoluciones burguesas del XVIII; b) reacción conservadora de la burguesía y la aristocracia (siglo XIX y parte del XX); c) recuperación del constitucionalismo democrático (primeras décadas del XX); d) aparición del constitucionalismo social de posguerra.

posguerra y que acompañó a las olas democratizadoras en occidente que impactaron en algunos países de la región latinoamericana (México, Argentina, Uruguay, Colombia, por mencionar solamente algunos).

Según Viciano y Martínez, el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano no correspondería al fenómeno constitucional que ha sido estudiado por los neoconstitucionalistas¹¹⁷ y que sería, precisamente, el Modelo Democrático Constitucional (MDC). Para estos autores, aunque las tesis del neoconstitucionalismo “han sido asumidas por el nuevo constitucionalismo latinoamericano”, este último “ha sumado una radical aplicación de la teoría democrática de la Constitución”.¹¹⁸ Lo cual implica una diferencia en el plano teórico pero también en el práctico porque las Constituciones del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano, a diferencia de las Constituciones del Modelo Democrático Constitucional, son producto de procesos populares y adoptan instituciones propias de corte populista. Con sus palabras, en el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano se supera el concepto de Constitución como limitadora del poder (constituido) y se avanza en la definición de la Constitución como fórmula democrática donde el poder constituyente —la soberanía popular— expresa su voluntad sobre la configuración y limitación del Estado pero también de la propia sociedad.¹¹⁹

De esta manera, Viciano y Martínez proponen distinguir entre el “neoconstitucionalismo” (que para ellos es una teoría del derecho que estudia al Modelo Democrático Constitucional), el “nuevo constitucionalismo” (que, nos dicen, es una teoría democrática de la Constitución) y “nuevo constitucionalismo latinoamericano” (que es la

¹¹⁷ Sobre el llamado neoconstitucionalismo, cfr. Carbonell, Miguel (ed.), *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Trotta, 2006; Carbonell, Miguel (ed.), *Teoría del neoconstitucionalismo*, Madrid, Trotta, 2007; Carbonell, Miguel y García Jaramillo, L., *El canon neoconstitucional*, cit.

¹¹⁸ Martínez, R. y Viciano, R., “Aspectos generales...”, cit., nota 9, p. 4.

¹¹⁹ Idem. Una reconstrucción de los diferentes procesos constituyentes así como un conjunto de visiones críticas sobre los mismos, en Serna de la Garza, J. M., *Procesos constituyentes contemporáneos en América Latina. Tendencias y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.

manifestación de este último en algunos países de América Latina). La clave de la distinción —para estos autores— sería que el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano centra su preocupación en la “legitimidad democrática de la Constitución” recuperando “el origen radical-democrático del constitucionalismo jacobino, dotándolo de mecanismos actuales que pueden hacerlo más útil en la identidad entre voluntad popular y Constitución”.¹²⁰

Para intentar sortear la confusión de planos entre teoría y realidad constitucional que aqueja a sus premisas, los propios autores sostienen que el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano surge “en el extrarradio de la Academia, producto más de las reivindicaciones de los movimientos sociales que de los profesores de Derecho constitucional”.¹²¹ Desde esta perspectiva, el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano sería más un fenómeno constitucional que una teoría de la Constitución.

Conviene detenerse para realizar algunas aclaraciones. El neoconstitucionalismo es una categoría —acuñada por la escuela genovesa de filosofía jurídica—¹²² que reúne a un conjunto de concepciones sobre el derecho constitucional y que están inspiradas lato sensu en los ordenamientos modelados sobre las bases del Modelo Democrático Constitucional. Este último es un fenómeno constitucional con las características que ya conocemos. De esta manera, el neoconstitucionalismo, en un principio observa al Modelo Democrático Constitucional pero, dado que se trata de una aproximación teórica, también puede servir para analizar el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano. De la misma manera tanto el Modelo Democrático

¹²⁰ Martínez, R. y Viciano, R., “Aspectos generales...”, cit., nota 9, p. 6.

¹²¹ Id., “Se puede hablar de un nuevo constitucionalismo latinoamericano como corriente constitucional sistematizada?”, ponencia presentada en el VIII Congreso Internacional de Derecho Constitucional, México, 2010, p. 5, www.juridicas.mx

¹²² Cfr. Capítulo V de mi libro Poder y derecho; derechos y garantías, México, Fontamara (en prensa).

Constitucional como el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano pueden ser estudiados, por ejemplo, desde la perspectiva de la teoría garantista.

Así las cosas, podemos sostener que, en cuanto teorías, el neoconstitucionalismo y el garantismo son comparables; e igualmente en tanto modelos constitucionales con expresión institucional en la realidad lo son el Modelo Democrático Constitucional y el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano.

Lo que Viciano y Martínez Dalmau llaman “nuevo constitucionalismo” —sin referencia a la región latinoamericana— vendría a ser —supongo— una categoría conceptual propuesta por ellos para dar cuenta de un movimiento que incorpora premisas de la democracia radical a la teoría constitucional y que, en todo caso, se asemeja al populismo constitucional de origen antifederalista estadounidense. También en este caso se trataría de un modelo teórico que tiene expresión —con modalidades distintas— en algunas realidades constitucionales.

4.2. MODELO DEMOCRÁTICO CONSTITUCIONAL Y NUEVO CONSTITUCIONALISMO LATINOAMERICANO

Para Viciano y Martínez el movimiento del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano comenzó con el proceso constituyente de Colombia (1990-1991), maduró con el proceso constituyente ecuatoriano de 1998 pero sólo se perfeccionó cuando se aprobaron las primeras Constituciones mediante “referéndum de ratificación popular que resulta ser el aspecto nuclear de la legitimación de la Constitución”.¹²³ Por lo mismo fue la Constitución venezolana de 1999 la primera que conjugó los elementos necesarios y suficientes para materializar el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano: una necesidad constituyente producto de una crisis social y política, un referéndum activador del proceso constituyente, un referéndum de aprobación del texto constitucional y un producto

¹²³ Martínez, R. y Viciano, R., “Aspectos generales...”, cit., nota 9, p. 11.

constitucional que quedaría protegido contra eventuales reformas a cargo de los poderes constituidos. La Constitución del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano —al margen de su contenido normativo— es, desde esta perspectiva, un documento político con una legitimidad fuertemente democrática y que sólo puede ser modificado de manera sustantiva por la asamblea popular constituyente.

La Constitución ecuatoriana de 2008 fue la segunda expresión de ese movimiento. Ese documento se distinguió por incorporar un catálogo muy amplio de derechos fundamentales redactados con fórmulas abiertas y abstractas. Poco después, la Constitución boliviana de 2009, de alguna manera perfeccionó al Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano porque, además de los elementos contenidos en las dos Constituciones anteriores, reconoció el carácter plurinacional y poscolonial del Estado y, como una reafirmación del énfasis popular del fenómeno, sancionó la elección democrática y popular de los miembros del Tribunal Constitucional Plurinacional. De esta manera quedaron definidos los rasgos formales fundamentales del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano: legitimidad democrática de la Constitución (que es un elemento extra o pre constitucional), reconocimiento amplio de derechos (con la declarada intensidad para combatir la desigualdad y la exclusión social) y predominio absoluto del poder constituyente sobre los poderes constituidos.

Las tres Constituciones del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano — venezolana, ecuatoriana y boliviana— no son idénticas (como tampoco lo son las que corresponden al Modelo Democrático Constitucional) pero, según Viciano y Martínez, tienen un “denominador común” que sería la “necesidad de legitimar la voluntad social de cambio mediante un intachable proceso constituyente de hechura democrática”.¹²⁴ Con ello —

¹²⁴ Id., “Se puede hablar...”, cit., nota 16, p. 13.

subrayan estos autores— se privilegia la dimensión política de la Constitución.

Lo cual constituye un elemento externo y anterior al documento constitucional. Podemos decir, entonces, que uno de los rasgos que ofrece identidad al Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano se agota en la aprobación del documento y, por lo mismo, constituye un elemento que puede ser valorado con consideraciones de índole política o ideológica pero no mediante consideraciones de teoría constitucional. El poder constituyente es un elemento clave del constitucionalismo pero se ubica en la vertiente del poder antes que en la del derecho. Viciano y Martínez identifican un momento político que, desde su perspectiva, está íntimamente asociado con el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano pero que no forma parte de los documentos constitucionales sino que es anterior a los mismos. Algo distinto sucede con los rastros institucionales —por llamarlos de alguna manera— que ese movimiento político deja plasmados en las Constituciones, por ejemplo, mediante distintos mecanismos de participación ciudadana. Las disposiciones que contemplan esos mecanismos sí pueden ser objeto de una valoración —además de política— propiamente constitucional.

En síntesis —según estos autores— las Constituciones del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano rompen políticamente con la tradición constitucional predominante en occidente y se distinguen por cuatro rasgos formales: su originalidad; su amplitud (tienen un articulado extenso); su complejidad (aunque tienen un lenguaje asequible y simbólico son técnicamente complejas); su pronunciada rigidez (para garantizar el predominio del poder constituyente soberano sobre los poderes constituidos). Con esta caracterización es posible sostener que el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano es un fenómeno de reconstitucionalización, hasta ahora propio de tres países de América Latina, que experimentaron crisis políticas y sociales relevantes que provocaron lo que Viciano y Martínez llaman una “necesidad constituyente”

que se tradujo en la aprobación de documentos constitucionales con características comunes entre sí y diferentes a las de otras Constituciones occidentales dentro de las que se cuentan diversas Constituciones latinoamericanas.

En efecto, las Constituciones del Modelo Democrático Constitucional no son producto —al menos no necesariamente— de procesos constituyentes de hechura democrática, tampoco reservan a ese poder constituyente la potestad de custodiar el contenido de la Constitución porque se trata de una función que corresponde sobre todo a los tribunales o cortes constitucionales. Y, si pensamos en el conjunto de derechos fundamentales reconocidos, tenemos que tanto las constituciones del Modelo Democrático Constitucional como las del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano contemplan amplios catálogos de derechos de libertad, políticos y sociales pero éstas últimas incluyen otros derechos que tienen su origen en tradiciones muy diversas. De hecho, las Constituciones del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano, comparten una vocación social que se traduce en el reconocimiento de derechos orientados hacia el combate a la exclusión y la desigualdad y amplios capítulos económicos para garantizar la participación del Estado en las decisiones públicas “sobre los recursos naturales o la regulación de la actividad financiera”¹²⁵ que no necesariamente están presentes en las Constituciones del Modelo Democrático Constitucional. Asimismo, desde el punto de vista formal, las Constituciones del Modelo Democrático Constitucional suelen ser en forma significativa más breves que las Constituciones del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano y menos abigarradas.

¹²⁵ Ibidem, p. 23.

4.3. CHILE

4.3.1. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE

La interpretación de la ley debe hacerse conforme a la Constitución, que la ley y las normas constitucionales deben interpretarse conforme a los derechos fundamentales, y éstos, deben interpretarse conforme al bloque de constitucionalidad (la Constitución Política, los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por Chile y vigentes, el Derecho derivado, la jurisprudencia de los órganos encargados de aplicar el derecho humanitario, etc.); que las normas constitucionales deben tener una interpretación sistemática, armónica, finalista, antiformalista, dinámica, que debe buscarse su efecto útil.

Que, en el campo de los derechos (ejercicio de libertades y derechos) frente a las regulaciones de la autoridad (ejercicio de potestades) las normas garantizadoras de derechos deben interpretarse en sentido amplio, *favor libertatis* o *pro-cives*, y las normas que las reglan o limitan deben interpretarse de manera restrictiva (lo mismo que las potestades públicas). Ello en virtud de la fuerza expansiva de los derechos¹²⁶.

Las normas del bloque de constitucionalidad pueden aplicarse de manera directa, al igual que los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados y vigentes (en virtud del principio de autoejecutabilidad), por conformar precisamente el bloque de constitucionalidad de que hemos hablado, aplicando la fuente y solución que mejor proteja los derechos¹²⁷, de acuerdo al principio de la "*integralidad maximizadora del sistema*"; y que conforme al *principio de progresividad* lleva a aplicar siempre la disposición más favorable a los derechos de las personas, por lo que siempre debe aplicarse aquel instrumento que en mejor forma garantice el derecho no

¹²⁶ Nogueira Alcalá, Humberto, Dogmática constitucional, Editorial Universidad de Talca, Talca, 1997, Pág. 146.

¹²⁷ Ibidem, Pág. 99.

importando si la mayor garantía se encuentra en la norma interna del Estado o en la norma de Derecho Internacional de los derechos humanos integrada al Derecho interno¹²⁸.

Todas las normas del ordenamiento jurídico (que incluyen por cierto las integrantes del Derecho Tributario) deben interpretarse conforme a la Constitución Política y al Derecho Humanitario, pues los derechos humanos constituyen el parámetro principal de interpretación de todas las normas que lo componen, desde las contenidas en la Constitución Política hasta la última instrucción de la Administración.

En tal perspectiva, debe tener presente el intérprete que la *dignidad de la persona humana* es el valor básico que fundamenta los derechos humanos, y que debe ser considerado como un *derecho esencial*, como *límite para los efectos de su protección* (perspectiva negativa) y como *principio ordenador del orden estatal y social*, constituyendo un *status jurídico que se objetiviza* operando como elemento del ordenamiento jurídico.

En tal sentido, es conveniente traer a colación las observaciones del profesor Nogueira¹²⁹, que, al referirse a las *garantías de interpretación*, las define como aquellos mecanismos destinados a garantizar que la interpretación de los derechos se haga para favorecer su ejercicio y disfrute. Y constituye una obligación por parte de todos los órganos del Estado el respeto y la promoción de los derechos esenciales establecidos en el bloque de constitucionalidad. Y considerando, además, que los derechos esenciales son siempre anteriores y superiores al Estado, y que sólo algunos se han escriturado, conforme a *la teoría de los derechos implícitos*.

¹²⁸ Nogueira Alcalá, Humberto, Dogmática constitucional, Editorial Universidad de Talca, Talca, 1997, Pág. 141.

¹²⁹ Ibidem, Pág. 194.

Cabe recordar que además de existir unas reglas modernas de hermenéutica constitucionales, existen otras *reglas de interpretación que emanan de los tratados internacionales de derechos humanos*. Entre estas últimas, algunas son doctrinarias y jurisprudenciales (que en este caso son vinculantes según se ha indicado), y otras están expresadas normativamente a través de disposiciones contenidas en los mismos tratados. Ellas, obviamente, deben ser consideradas por los operadores jurídicos y autoridades de los Estados suscriptores.

4.3.2. UN NUEVO ENFOQUE DE LA POTESTAD TRIBUTARIA, SUBORDINADA A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN CHILE

Además de las fuentes y de la interpretación de las normas, debe reestructurarse la idea del Estado y su función y potestades y la idea de las personas humanas, sus fines, derechos y libertades. Todo ello por cuanto en definitiva al final de lo que parece estar hablándose es de concepciones éticas a la base.

Explica Ribera¹³⁰ que los requerimientos formulados ante el Tribunal Constitucional han generado una polémica sobre los límites de la potestad tributaria y de la misión o función del Estado, en materia económica y tributaria.

La potestad tributaria es una potestad del Estado, y como tal se relaciona con su concepción constitucional. Ella se encuentra a través de la doctrina que atraviesa toda la Constitución Política, de ahí que una correcta técnica hermenéutica es fundamental para desentrañarla correctamente.

Las normas constitucionales principales, sin embargo, se encuentran en su capítulo I y III, que dan cuenta de diversos principios básicos, tales como el principio de subsidiariedad del estado, principio de servicialidad del Estado, principio de la promoción de la persona por el Estado, principio de bien

¹³⁰ Ribera, 2000. Ribera Neumann, Teodoro, "La Potestad Tributaria del Estado", *Revista de Derecho Público* N° 62 Año 2000, Universidad de Chile.

común, principio de la limitación de la soberanía por los derechos humanos, principio de sujeción plena y absoluta del Estado al Derecho, etc.

Sólo sobre dichas bases el Estado podrá ejercer su potestad tributaria. Pero dichos principios no sólo constituyen *limitaciones al actuar del Estado*, sino que además y *principalmente principios ordenadores y motivadores de su actuar*.

En efecto, es característica general de todos los derechos el que otorgan tanto una *facultad* a las personas como que constituyen un *status jurídico*, pues se objetivizan operando como elementos del ordenamiento jurídico¹³¹.

La interpretación de normas constitucionales de contenido económico debe hacerse conforme a las demás de mismo contenido (llamada Constitución Económica u Orden Público Económico), de una manera armónica, sistemática, finalista y antiformalista, y de acuerdo a los criterios ya señalados.

En tal perspectiva, lo que trata básicamente la Constitución Política es de resguardar los derechos y las garantías, que para el contribuyente se traducen en la libre iniciativa, limitando la actividad del Estado a sus funciones esenciales, irrenunciables y socialmente necesarias y fundamentales.

4.3.3. NUEVA VISIÓN DE LA SISTEMÁTICA DE GARANTÍAS DEL CONSTITUYENTE

Finalmente, y dentro de esta perspectiva cabe entonces bosquejar una estructura conceptual del sistema garantístico del contribuyente sobre nuevas bases.

¹³¹ Nogueira Alcalá, Humberto, **Dogmática constitucional**, Editorial Universidad de Talca, Talca, 1997, Pág. 132.

El esquema propuesto por el profesor Nogueira y otros aportes del constitucionalismo actual, pueden ser un punto de partida.

Se puede postular la existencia de un *sistema de garantías y derechos fundamentales*, referidos a los medios de protección jurídica de derechos fundamentales.

Dentro del sistema, en primer término distinguimos las *garantías genéricas de los derechos fundamentales*, en los que cabe comprender el *principio democrático y republicano* y el *principio del Estado de Derecho*.

El *principio del Estado de Derecho* que comprende a su vez los principios de limitación del poder al Derecho; de supremacía constitucional; de vinculación directa de la Constitución (y el bloque constitucional); de legalidad; de control de constitucionalidad de las leyes y de los actos de la administración; de responsabilidad de los gobernantes y de los agentes del Estado.

En segundo término, distinguimos las *garantías específicas de los derechos fundamentales*. Las primeras son las que se encuentran en el grupo compuesto por las *garantías normativas*, que dicen relación con principios constitucionales. Aquí se encuentran la garantía de reserva de ley de la regulación de los derechos fundamentales (arts. 19 N° 26 y 60 N° 2); la garantía del contenido esencial de los derechos (art. 19 N° 26) y su no afectación; la garantía de la vinculación de los poderes públicos constituidos a los derechos fundamentales (arts. 5 inc. 2; 6; 19 N° 26); la garantía de la prohibición al legislador delegado de regular los derechos constitucionalmente reconocidos (art. 61 inc. 2); la garantía de limitación excepcional de determinados derechos (art. 41 N° 1, 5 y 8); la garantía del quórum agravado con que debe actuar el legislador y la garantía de rigidez de reformas constitucionales especialmente referidas a los Capítulos 1 y 3 de la Constitución Política.

En tercer lugar, las garantías de interpretación de normas constitucionales. Aquí se incluyen las normas de hermenéutica señaladas más arriba.

En cuarto lugar, las garantías de control y fiscalización de la actividad de los órganos del Estado.

En quinto lugar, las garantías procesales o jurisdiccionales. Éstas dicen relación con un conjunto de acciones cautelares de los derechos fundamentales (recurso de protección; recurso de amparo económico; acción de nulidad de derecho público; recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad; acciones contencioso administrativas; garantías internacionales de protección de los derechos fundamentales).

En sexto lugar, los derechos y garantías del contribuyente, que comprenden todos los derechos del catálogo del bloque de constitucionalidad, en razón precisamente de que cualquiera de ellos se puede alegar frente al ejercicio de la potestad tributaria. Y todos se han de considerar al momento de abordar el tema de las bases constitucionales de la tributación.

4.3.4. CÓDIGO TRIBUTARIO DE CHILE (DECRETO LEY 830)

4.3.4.1. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Estos están establecidos en el Artículo 8 bis de la citada norma, donde establece que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1. Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.
2. Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3. Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.
4. Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.
5. Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.
6. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.
7. Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.
8. Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.
9. Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.
10. Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero de este Código.

En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.

4.4. ECUADOR

Los Derechos Fundamentales reconocidos por la Constitución de la República de Ecuador constituyen un componente básico que debe sustentar un régimen tributario justo. Verdaderamente no existe en la Constitución, de manera explícita, una enunciación de unos "derechos del contribuyente", mas, como afirma Casás¹³², "El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el plano constitucional o haber sido enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como está comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América".

4.4.1. PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN ECUADOR

De los principios básicos de la tributación, pueden deducirse varios derechos constitucionales del contribuyente. Así, el principio de legalidad, cuyo origen se remonta nada menos que a la Carta Magna de 1215, tiene como fundamento proteger el derecho de propiedad de la arbitrariedad de la autoridad, de igual manera que los principios de proporcionalidad y progresividad. El principio de igualdad no es más que la aplicación al ámbito tributario del derecho constitucional reconocido en el artículo 23 numeral 3 de la Constitución de la República. Por último, el principio de generalidad, que en cuanto a los derechos protegidos se relacionaría con el de igualdad, impide la arbitrariedad y la discriminación.

¹³² José Oswaldo Casás, "La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica", en Pasquale Taveira Torres Heleno, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998, p. 134

A estos derechos agregaríamos el de seguridad jurídica, el cual es muchas veces mal entendido. Por seguridad jurídica se entiende la certeza de que ante un acto, hecho o situación se producirán unos determinados efectos jurídicos previstos por la norma. Trátase de una cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es Derecho en cada momento y sobre lo que, previsiblemente lo será en el futuro. La seguridad jurídica establece ese clima cívico de confianza en el orden jurídico, fundada en pautas razonables de previsibilidad, que es presupuesto y función de los Estados de Derecho. Supone el conocimiento de las normas vigentes, pero también una cierta estabilidad del ordenamiento.

La seguridad jurídica, garantizada de modo general en el artículo 23 numeral 26 de la Constitución de la República, tiene un cariz especial en el artículo 257 ibídem al disponer que "No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes". Este énfasis parece un tanto innecesario si se tiene en cuenta que ya se ha garantizado la seguridad jurídica y, sobre todo, el precepto general de que la ley no rige sino para lo venidero y no tiene efecto retroactivo. Sin embargo, no puede dejar de enriquecer el conjunto de derechos constitucionales del contribuyente.

4.4.2. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y FINES EXTRAFISCALES.

Podemos señalar, por último, que también los derechos de segunda generación (económicos, sociales y culturales) se ven nutridos por los fines extrafiscales del tributo que señala la Constitución de la República del Ecuador. En efecto, la satisfacción de aquellos derechos requiere un sistema tributario debidamente articulado en sus principios para contribuir a su efectiva vigencia. Como indican Samuelson Nordhaus las funciones más importantes del Estado son mejorar la eficiencia económica, mejorar la distribución de la renta, estabilizar la economía por medio de la política económica y gestionar la política económica internacional. Sobre la primera, el referido autor indica que "Un objetivo económico fundamental

del Estado es contribuir a la asignación socialmente deseable de los recursos". Sobre la segunda, afirma que "En las sociedades más pobres, es pequeño el exceso de renta que puede transferirse de los ricos a los desfavorecidos. Pero las sociedades, a medida que son más opulentas, pueden dedicar más recursos a prestar servicios a los pobres; esta actividad la redistribución de la renta- constituye la segunda gran función del Estado". Se añade que "La renta se redistribuye por medio de la política de impuestos y de gasto, aunque la regulación también desempeña a veces un papel importante".

4.4.3. CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADA POR LA RESOLUCIÓN N°9 DE ECUADOR

4.4.3.1. DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE

Si bien los derechos de los contribuyentes están implícitos en la Codificación del Código Tributario aprobada por la Resolución N°9, no se observa una sección ni un apartado para mencionarlos, existe por el contrario una sección en el mismo apartado en el Artículo 96 detallando los deberes que los contribuyentes tienen con la Administración Tributaria como se detalla a continuación:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:
 - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;
 - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
 - c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
 - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

En el Artículo 97 de la citada norma se expresa sobre la Responsabilidad por incumplimiento, donde menciona que: El incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.

En el Artículo 98 se habla sobre los Deberes de terceros, donde señala que: Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto.

No podrá requerirse la información a la que se refiere el inciso anterior, a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad.

4.5. COLOMBIA

En Colombia, muy pocos contribuyentes saben que hay una entidad dedicada a velar por sus derechos. Precisamente, en Colombia y en otros países se está trabajando para mejorar el diseño y la administración de los sistemas tributarios.

Por ejemplo, según la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero en Colombia, a nivel internacional se está observando el desarrollo de políticas antievasión para la mejora del recaudo, y a la par se trabaja en el desarrollo y promoción de los derechos de los contribuyentes y se busca que la Administración Tributaria adopte las mejores prácticas frente a estos.

De acuerdo con la Defensoría, “los derechos y deberes de los contribuyentes no serán efectivos si no son conocidos, respetados y cumplidos. Si los contribuyentes no conocen y no están conscientes de sus derechos y obligaciones, y si no saben que existen instituciones para su defensa en caso de que se vulneren sus derechos, la defensa al contribuyente no impacta de manera favorable el cumplimiento fiscal”.¹³³

4.5.1. REFORMA TRIBUTARIA LEY 1607 DEL 2012

4.5.1.1. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y DEL USUARIO ADUANERO EN COLOMBIA

Estos están establecidos en la citada norma en el Artículo 193, donde refiere que, el sistema fiscal es un bien común que posibilita el cumplimiento y la satisfacción de las necesidades públicas, para que funcione de manera efectiva y eficiente es necesario lograr un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y usuarios aduaneros.

1. A un trato cordial, considerado justo y respetuoso

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a ser tratado con cortesía, consideración y respeto, a recibir ayuda de manera clara, efectiva, oportuna, profesional e imparcial, en condiciones de equidad y justicia.

2. A tener acceso a los expedientes que cursen frente a sus actuaciones y que sus solicitudes, trámites y peticiones sean resueltas a la luz de los procedimientos previstos y la ley

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a acceder en cualquier momento a la información que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene frente a sus actuaciones, y a que sus solicitudes,

¹³³ Véase: <https://www.eltiempo.com/economia/finanzas-personales/como-estan-los-derechos-de-los-contribuyentes-en-colombia-250384> Consultado en fecha 25/06/2020

trámites y procedimientos sean resueltos acorde a los procedimientos existentes y la ley, de manera clara, justa y oportuna.

3. Ser fiscalizado conforme a los procedimientos previstos para el control de las obligaciones sustanciales y formales

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a ser fiscalizado (que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales verifique que cumpla con sus obligaciones) de acuerdo a los procedimientos previstos para tal fin.

4. Al carácter reservado de la información, salvo en los casos previstos en la Constitución y la ley

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a que la información que este le entrega a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la que reportan terceros sobre él no sea divulgada, salvo en los casos previstos por la ley. A la hora de consultar su información tributaria se le pedirá prueba de su identidad, para garantizar que su información personal le sea entregada solo a él o a alguien que pueda demostrar que está autorizado para actuar en su nombre.

5. A representarse a sí mismo o ser representado a través de apoderado

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a escoger y/o contratar personas que lo representen ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) si lo considera necesario. Es su deber informarlo oportunamente y que quien lo represente cuente con la autorización expresa para actuar en su nombre.

6. A que se observe el debido proceso en todas las actuaciones de la autoridad

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a que en todas las actuaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) se observe el debido proceso, es decir, que se le brinden las garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas, a

la razonabilidad de los plazos y la imparcialidad, autonomía e independencia de los funcionarios.

7. A recibir orientación efectiva e información actualizada sobre normas sustanciales, procedimientos, doctrina vigente e instrucciones de la autoridad

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a recibir orientación correcta, efectiva y clara para ayudarlo a entender sus derechos y cumplir con sus obligaciones. Tiene derecho a recibir explicaciones claras y actualizadas sobre las leyes, los procedimientos, la doctrina vigente y las instrucciones.

8. A obtener en cualquier momento, información confiable y clara sobre el estado de su situación tributaria por parte de la autoridad

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a obtener en cualquier momento de parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) información confiable, clara y veraz sobre el estado de su situación tributaria, que le permita cumplir apropiadamente con sus obligaciones y le evite incurrir en errores que le puedan afectar.

9. A obtener respuesta escrita, clara, oportuna y eficaz a las consultas técnico-jurídicas formuladas, así como a recibir ayuda con los problemas no resueltos

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a obtener por escrito respuestas claras, oportunas y eficaces frente a las consultas tanto técnicas como jurídicas que le formule a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), así como a recibir ayuda con los problemas tributarios que no haya podido resolver.

10. A ejercer el derecho de defensa presentando los recursos contra las actuaciones que le sean desfavorables, así como acudir ante las autoridades judiciales

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a controvertir las actuaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a presentar objeciones y proveer documentación adicional como respuesta a acciones que considere son desfavorables y que estas sean revisadas de manera oportuna y justa, así como a acudir ante las autoridades judiciales.

11.A la eliminación de las sanciones e intereses que la ley autorice bajo la modalidad de terminación y conciliación, así como al alivio de los intereses de mora debido a circunstancias extraordinarias cuando la ley lo disponga

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a que le sean eliminadas las sanciones o intereses autorizados por la ley bajo la modalidad de terminación y conciliación, así como a que se le alivien los intereses de mora como resultado de circunstancias extraordinarias cuando la ley así lo disponga.

12.A no pagar impuestos en discusión antes de haber obtenido una decisión definitiva en la vía administrativa o judicial salvo los casos de terminación y conciliación autorizados por la ley

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a no pagar aquellos impuestos que se encuentren en discusión mientras no obtenga una decisión definitiva bien sea por vía administrativa o judicial, excepto en los casos de terminación y conciliación que se encuentran autorizados por la ley.

13.A que las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos onerosa y a no aportar documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria respectiva

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a que las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos onerosa, es decir, que no le impliquen gastos o trámites innecesarios y a no tener que aportar documentos que ya se encuentren en poder de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

14.A conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público, su cargo y jefe inmediato, como fundamento de las relaciones de confianza y transparencia.

15.A consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho concretas y actuales

El contribuyente y usuario aduanero tiene derecho a consultar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para conocer el alcance y la aplicación de las normas tributarias a situaciones de hecho, concretas y actuales que faciliten su comprensión.

4.6. PERÚ

Según Cecilia Blume¹³⁴, al realizar un análisis histórico de las reformas tributarias dadas en el Perú, Desde la década pasada se puede observar que se ha simplificado considerablemente el sistema tributario peruano permaneciendo básicamente el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo y el Arancel y, desde el año 2002 se han implementado diversas medidas administrativas que buscan fortalecer a la Administración Tributaria. Ahora bien, todo ello está generando que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria obtenga la información necesaria para trabajar contra la evasión y la informalidad y que, a su vez, se acerque y conozca la realidad y la forma de trabajo de cada sector económico.

Por otro lado, en la última reforma tributaria se encuentran modificaciones sustanciales en la Ley del impuesto a la Renta y en el Código Tributario que

¹³⁴ BLUME,C., &MEDRANO, H., &SEVILLANO, S., &REVILLA, A., CAMINANDO EN CÍRCULOS: COMENTARIOS A UNA NUEVA REFORMA TRIBUTARIA, Mesa Redonda, Revista de Derecho Themis, Pág.254

buscan no sólo realizar fiscalizaciones a las pequeñas empresas sino también analizar las operaciones internacionales y sancionar con dureza a los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones. Es decir, se ha implementado un sistema tributario que permite ampliar la base tributaria y luchar contra la evasión. Ahora bien, todas estas medidas, con el tiempo y el cumplimiento de las metas deben dejar de aplicarse, así como los impuestos distintos a los mencionados anteriormente, los cuales deben ser derogados en función de la caja fiscal con el fin de llegar a la simplicidad y equidad necesaria.

4.6.1. DECRETO LEGISLATIVO N°816

4.6.1.1. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

De acuerdo con el artículo 92° del Código Tributario, los contribuyentes tienen, entre otros, los siguientes derechos:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.
- g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.
- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.
- i) Formular consulta a través de las entidades representativas y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Administración Tributaria.
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- m) Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.
- o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Resulta importante mencionar que los contribuyentes también tienen entre sus derechos, el régimen de incentivos y de gradualidad aplicable a las infracciones tributarias.

4.6.1.2. DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES

De acuerdo con el artículo 87° del Código Tributario, son deberes de los contribuyentes, entre otros, los siguientes:

1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria.
2. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera.
3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y

condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

7. Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.¹³⁵

En ese sentido la “Carta de Derechos del Contribuyente y Usuario Aduanero”, proporciona a la ciudadanía un instrumento para conocer fácilmente sus principales derechos de tal forma que puedan invocarlos y ejercerlos adecuadamente. Este documento forma parte de un conjunto de acciones desarrolladas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en vinculación con los contribuyentes, que buscan establecer una relación de transparencia, confianza y respeto mutuo, dentro de la vocación de servicio que nos guía en nuestras labores diarias. La Carta cuenta con seis secciones. Las dos primeras corresponden a los derechos generales y, las otras cuatro, a los relacionados a los procedimientos tributarios de fiscalización, cobranza coactiva, contencioso tributario y no contencioso tributario.¹³⁶

¹³⁵ Véase: <https://www.mef.gob.pe/es/derechos-y-deberes-de-los-contribuyentes/derechos#:~:text=De%20acuerdo%20con%20el%20art%C3%ADculo,pagado%20indebidamente%20o%20en%20exceso>, visitado en fecha 10/06/2022

¹³⁶ Véase: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/carta-derechos.pdf>, visitado en fecha 10/06/2022

4.7. COMPARACIÓN LEGISLATIVA

Habiéndose estudiado las diferentes leyes tributarias existentes en los países de Chile, Ecuador, Colombia, y Perú frente a la legislación Boliviana, se pudieron extraer la siguiente información:

PAIS	DERECHOS (CANTIDAD)	DEBERES (CANTIDAD)	NORMATIVA
BOLIVIA	10	11	Ley N°2492, Texto Ordenado, Concordado, Complementado y Actualizado mediante Gaceta Oficial, Resolución Administrativa N°0019/2014 el 17 de octubre 2014.
CHILE	10	-	Decreto Ley N°830, de 31 de diciembre de 1974 y otras leyes complementarias.
ECUADOR	-	8	Codificación del Código Tributario aprobada por la Resolución N°9 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°38 el 14 de junio 2005) y normas modificatorias.
COLOMBIA	15	-	Libro Quinto del Estatuto Tributario, aprobado por el Decreto N°624 (publicado en el Diario Oficial N°38756 el 30 de marzo de 1989) y normas modificatorias.
PERÚ	16	7	Decreto Legislativo N°816 (publicado en el Diario Oficial Peruano el 21 de abril de 1996), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF. Edición 2014 (publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013).

TABLA 3. Cuadro comparativo de la cantidad de derechos y obligaciones de los contribuyentes que son mencionadas en las diferentes legislaciones de los países estudiados (Elaboración propia)

De la tabla presentada anteriormente y de lo detallado anteriormente de cada legislación estudiada, se puede evidenciar que las diferentes legislaciones son algunas más protectivas que otras con respecto al reconocimiento de los derechos del contribuyente, donde también se puede evidenciar que algunas son mucho más rígidas imponiendo los deberes y obligaciones hacia los mismos.

Se puede detallar también un factor común que tienen todas estas legislaciones incluyendo la nuestra y esta es que todas no reconocen en sus Constituciones explícitamente los derechos del contribuyente, si bien algunas las reconocen implícitamente no las detallan ni mucho menos tienen un apartado dirigido para este sector de la población que sustenta en parte la economía de un país, lo que llama la atención de sobre manera

al ser una población en constante ascenso ya que solo en la gestión 2018 el universo de contribuyentes activos a nivel nacional giraban alrededor de los 425.782 contribuyentes. Cantidad que refleja una población inconforme muchas veces con la Administración Tributaria por los diferentes abusos que comete está en la imposición de sanciones y multas que muchas veces duplican la deuda original existente.

Observando la legislación peruana se puede advertir que esta comprende un listado mucho más extenso de derechos los cuales tienen la finalidad de proteger aún más al contribuyente, particularmente lo que llama la atención de su codificación es el derecho a contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, lo cual en nuestra legislación claramente no es ni siquiera mencionada, pues un asesoramiento particular podría ser tal vez una posible solución a tantas dificultades encontradas por la falta de información y desconocimiento existente en los contribuyentes, que al no ser eruditos en el tema, cometen muchas veces errores u omisiones no ciertamente imputables a una des obligación por parte de ellos.

Llama también ciertamente la atención que en nuestra legislación existan muchas más obligaciones que derechos, donde claramente se puede observar que el aparato estatal de la legislación boliviana recae con más fuerza contra el contribuyente, llenándolo de más obligaciones que derechos, obligaciones que muchas veces generan en la población mucho más malestar que genera que la Administración Tributaria sea mal vista y que sea una Institución con muy poca confiabilidad entre la sociedad.

CAPÍTULO V

PROPUESTA

5.1. ANTEPROYECTO DE LEY DE REFORMA CONSTITUCIONAL

5.1.1. LA NATURALEZA Y EL SENTIDO DEL TRABAJO

La profundización del sistema dogmático declarativo de derechos y garantías para los contribuyentes, con mecanismos de aplicación eficaz e inmediata, que permita el reconocimiento por parte del Estado y de todo el cuerpo social de tales derechos y garantías, es la tarea para lo cual se plantea esta Reforma. Por tanto, dicha reforma impone el reto de complementar y mejorar la parte dogmática, la orgánica y los regímenes especiales hacia el nuevo orden que proyecta el siglo XXI que pueda proteger a los contribuyentes.

5.1.2. GARANTÍAS, DERECHOS Y DEBERES FUNDAMENTALES

Hemos trabajado mucho la idea de la Administración Tributaria frente al Contribuyente, donde en esta pulseta el contribuyente cae gravemente afectado pues el aparato punitivo del Estado recae cada vez con más peso en contra del contribuyente, por lo cual se busca una Constitución cuya medida fundamental sea el ciudadano, por eso se propone la inclusión de los derechos de estos en nuestra Constitución introduciendo en lo posible los derechos y garantías del contribuyente como: el derecho a ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, o el derecho a que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos, dentro de los plazos establecidos, para que la Administración Tributaria pueda impulsar una cultura Tributaria que logre que haya cada vez menos quejas de los contribuyentes en contra de esta, y se pueda lograr una verdadera tributación con una mayor cantidad de contribuyentes reduciendo así las actividades informales.

5.1.3. REFORMA CONSTITUCIONAL

La reforma Constitucional, es el ejercicio soberano de las atribuciones del Poder constituyente. Si se hace mediante Asamblea Constituyente se considera que proviene del poder constituyente originario, o si resulta por vía de la propia normativa constitucional, se define emergente del poder constituyente derivado.

Tras la idea de que un texto constitucional proteja los derechos del contribuyente, consciente de que las ideas centrales de nuestra Carta Magna se mantienen inalterables desde su primera redacción en 1826 y que en consecuencia, el concepto “contribuyente” no es ni siquiera mencionado en todo el texto constitucional, se propone la inserción de una sección dentro de dicha constitución para que los derechos y garantías de los mismos sean reconocidos pues estos son el sustento de gran parte de la recaudación que va directamente al Tesoro General de la Nación y que gracias a ello el Estado puede invertir en educación y salud que son derechos fundamentales de cada ciudadano tiene, por lo cual la Constitución Política del estado debería proteger mucho más a este sector impulsando la formalización de los negocios, además de la creación de micro y medianas empresas.

5.2. ANTEPROYECTO DE LEY DE LA NECESIDAD DE REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL

Artículo 1ro. Se declara la necesidad de Reforma Constitucional dentro de las previsiones del Capítulo Quinto Derechos Sociales Y Económicos, así como también la incorporación de las garantías que protejan a los contribuyentes, señalándose como Cámara de origen a la Cámara de Diputados.

Artículo 2do. La reforma parcial de la Constitución Política del Estado comprenderá la inserción de la Sección XI el cual modificará el Capítulo Quinto del texto actual el cual se modificará, deberá ampliarse y complementarse, en los títulos y artículos expresados en el anteproyecto

de Reforma de la Constitución, así como la inclusión de un Párrafo dentro del Capítulo de las Garantías Jurisdiccionales.

Artículo 3ro. Se faculta a los Diputados y Senadores, para que actuando en sus respectivas Cámaras a tiempo de aprobar la reforma Constitucional, estructuren, ordenen y armonicen formalmente todas las adecuaciones y concordancias hasta elaborar el texto completo antes de su sanción y consiguiente promulgación.

Artículo 4to. Las Cámaras de Senadores y Diputados consignarán en sus respectivos presupuestos las partidas necesarias para la atención de los ítems que demanden la presente ley.

Es dado en la Sala de Sesiones del Honorable Congreso Nacional a los ... días del mes de de dos mil veintitrés años.

5.2.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Las constituciones siempre deberán enfrentar tensión entre su existencia indefinida y las transformaciones del estado y sociedad.

Una constitución no tendría que regir indefinidamente como pasa con toda norma jurídica, se sabe que es imposible porque los procesos sociales y políticos, no son estáticos siempre están en movimiento. Las normas fundamentales son las que reflejan ciertos cambios que son los que se actualizan constantemente.

El Estado Boliviano a partir de 7 de febrero de 2009, ha cambiado del modelo de Estado realzando la importancia de construir la sociedad plural justa y armoniosa para alcanzar el vivir bien.

La norma constitucional en su artículo 411 párrafo II, dispone que la reforma parcial de la Constitución Política del Estado puede realizarse por la Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley de reforma constitucional aprobada por dos tercios del total de los miembros presentes

de la Asamblea Legislativa Plurinacional, así como la necesidad de un referendo constitucional aprobatorio para su legitimidad.

Los cambios sociales suscitados en los últimos años, los diferentes conflictos sociales suscitados en la gestión 2019 por el cambio de gobierno y debido a la emergencia sanitaria que atraviesa el país, donde el Gobierno central en fecha 21 de marzo de 2020 emitió el Decreto Supremo N° 4199, por el cual declara Cuarentena total en todo el territorio nacional para evitar el contagio y propagación del CORONAVIRUS (covid-19) a partir de las cero (0) horas del día domingo 22 de marzo de 2020 hasta el día sábado 4 de abril de 2020, con suspensión de actividades laborales en el sector público y privado que fue complementado por el Decreto Supremo N° 4200 de 25 de marzo de 2020, que con el objeto reforzar y fortalecer las medidas sanitarias para evitar el contagio y propagación del Coronavirus (COVID-19) en todo el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia, suspendió las actividades laborales del sector público y privado desde las cero (0) horas del día jueves 26 de marzo de 2020 hasta el día miércoles 15 de abril de 2020, donde también en fecha 14 de abril se emitió el Decreto Supremo N° 4214 el cual amplía el plazo de la cuarentena total dispuesto por el párrafo I del artículo 2 del Decreto Supremo N° 4200, hasta el día jueves 30 de abril de 2020, situación que provocó en el país la pérdida de muchas vidas además del cierre y quiebra de muchos negocios formales, lo cual afectó en gran medida la economía del país que claramente afectará a los bolsillos de cada boliviano así como del propio Estado, también considerando los conflictos permanentes que se tiene entre estado y contribuyente que se convierte en una pugna interminable, en el que el claramente más afectado es el contribuyente, a raíz de todo esto se ve la necesidad de esta propuesta.

El anteproyecto de Ley de Reforma de la Constitución Política del Estado, elaborado por la proponente, señala con precisión los artículos de la Ley Fundamental cuya reforma juzga necesaria y hace las siguientes propuestas:

Derechos fundamentales del contribuyente

Añade al Capítulo Quinto Derechos Sociales y Económicos actual la Sección XI Derechos de las y los Contribuyentes en la Administración Tributaria: A ser informado y asistido, a que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas, a solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas, a la reserva y confidencialidad de los datos, a ser tratado con el debido respeto y consideración, al debido proceso, a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria, a la Acción de Repetición, a ser oído.

Garantías del contribuyente

Se propone que se incluya un Parágrafo dentro del Artículo 121 del Capítulo Primero Garantías Jurisdiccionales que incluyan las garantías del contribuyente a ser el de: generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica en sus aspectos de confiabilidad, certeza y no arbitrariedad en la interpretación de preceptos legales y poder judicial independiente.

5.3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO

Artículo 1. (OBJETO). La presente propuesta tiene por objeto modificar la Constitución Política del Estado Plurinacional Boliviano.

Artículo 2. (INCORPORACIONES).

I. Se incorpora el Artículo 76° Bis y el Artículo 76° Ter, a la Constitución Política del Estado Plurinacional, con el siguiente texto:

**“CAPÍTULO QUINTO DERECHOS SOCIALES Y ECONÓMICOS
SECCIÓN XI DERECHOS DE LAS Y LOS CONTRIBUYENTES EN LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Artículo 76º Bis (DERECHOS). Constituyen derechos del contribuyente 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 y disposiciones reglamentarias interpuestas por el Sujeto Pasivo, 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.
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.
7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos por Ley Especial, 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.

10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16º de la Constitución Política del Estado.

11. Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.

12. Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia a su sola solicitud verbal o escrita.

13. Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.

Artículo 76º Ter (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.”

II. Se incorpora como Tercer Párrafo del Artículo 121 de la Constitución Política del estado plurinacional de Bolivia, el siguiente texto:

“En materia tributaria, el contribuyente gozará de las siguientes garantías: generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica en sus aspectos de confiabilidad, certeza y no arbitrariedad en la interpretación de preceptos legales y poder judicial independiente.”

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. CONCLUSIONES

Realizando el análisis de la naturaleza de los derechos de los contribuyentes y su relación con el ejercicio pleno de los derechos fundamentales, podemos advertir la necesidad de reconocer los mismos dentro de un apartado específico que detalle los mismos dentro de nuestra Constitución Política del Estado.

Dentro de la teoría del nuevo constitucionalismo latinoamericano se pudo analizar los cambios que se suscitaron en las Constituciones de varios países de Latinoamérica, donde gracias a los cambios y a los diferentes movimientos sociales estos exigieron un verdadero cambio de visión de los Legisladores para la proyección y aprobación de nuevas Constituciones que están orientadas a la protección de la sociedad realizando muchos más reconocimientos en sus derechos.

Habiendo comparado el reconocimiento constitucional de los derechos del contribuyente en las Constituciones de Colombia, Perú, Chile, Ecuador y Bolivia, se puede determinar que en todas estas no están expresadas explícitamente ningún derecho del contribuyente, los cuales más bien están contenidos en sus diferentes normativas tributarias, las cuales en algunos casos proporcionan más derechos que otros, así como unos son más rígidos en sus deberes y obligaciones que otras legislaciones.

Al explorar los lineamientos de proyecciones normativas y de políticas públicas para el ejercicio pleno de los derechos y garantías del contribuyente dentro del nuevo constitucionalismo latinoamericano se pudo plantear un anteproyecto de ley de reforma constitucional, propuesta que puede ser utilizada para incluir en nuestra Constitución Política del Estado los derechos y garantías de los contribuyentes.

6.2. RECOMENDACIONES

Por lo anteriormente estudiado y al poder advertir la necesidad de reconocer los derechos del contribuyente dentro de un apartado específico que detalle los mismos dentro de nuestra Constitución Política del Estado para que estos puedan ejercer plenamente sus derechos fundamentales y así puedan consolidarse sus garantías, se recomienda que esta propuesta sea valorada por las instancias pertinentes para que pueda ser una herramienta útil y de fácil manejo no solo para ellos sino para la ciudadanía en general, para que esta pueda hacerse realidad.

7. BIBLIOGRAFÍA

ALZAN CHARLES "La Teoría de la Tributación". Ed. Prentice Hall Hispanoamericana, México, 1994.

ANCHUSTEGUI IGARTUA, E., El tiempo de la filosofía política. Lima: Grijley, 2013.

ARISTOLES. La Política. Lima: Cuadernos Didácticos, 2003.

ASTE, Christian, Curso de Código Tributario, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002.

AYALA BALDELOMAR, WILLIAM JOSUÉ, "Quinta Parte: Jerarquía Normativa y Reforma de la Constitución. Análisis de la Quinta Parte de la nueva Constitución Política del Estado: primacía y reforma de la Constitución". Cit. a Hesse 1992, 1996: 14.

BERLINI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, citado por Aste. 2002.

BIDART CAMPOS, Germán. Teoría General de los Derechos Humanos. Ciudad de México, México. Editorial Kapelusz, 2006.

BIELSA, Rafael, Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, Depalma, Buenos Aires; citado en Figueroa, 1985.

BLUME,C., &MEDRANO, H., &SEVILLANO, S., &REVILLA, A., Caminando en Círculos: Comentarios a una Nueva Reforma Tributaria, Mesa Redonda, Revista de Derecho Themis.

BOBBIO, Norberto, El tiempo de los derechos, Sistema, Madrid, 1991.

BUJANDA, S. D.. Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Derechos Políticos, 1975.

CABANELLAS, T. DICCIONARIO JURÍDICO, IV Ed. Sopena, España, 1992

CASADO, Gabriel, Apuntes de clase del curso sobre Derecho Tributario de la Unión Europea dictado en el marco del Programa de Magíster en Instituciones de Derecho Público y de Derecho Privado, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2002.

CASAS, José O., “La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”, en Pasquale Taveira Torres Heleno, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998.

COSSÍO MUÑOZ-REYES, Fernando y NOGALES ZABALA, José Antonio, El Ámbito Tributario en las Relaciones Fiscales Intergubernamentales en Bolivia, Laboratorio Tributario de la Descentralización FI DEM-USAI D, 2007.

DE JUANO, M. Origen, historia y evolución de los tributos. Buenos Aires-Argentina: Depalma. 1984.

DÍAZ REVORIO, Francisco Javier, “Estudios sobre los Derechos y sus Garantías en el Sistema Constitucional Español y en Europa”, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Primera Edición, México, 2015.

FERRAJOLI, L., Derecho y razón. Teoría del garantismo penal. Madrid: Trotta, 1995.

FERRAJOLI, L., Derechos y garantías. La ley del más débil. Madrid: Trotta, 2001.

FERRAJOLI, Luigi, “El Garantismo y la filosofía del Derecho”, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000.

FERRAJOLI, LUIGI, “Los fundamentos de los derechos fundamentales” Estructura y Procesos de Derecho, cuarta Edición, Editorial Trotta, Octubre de 2009.

FIORAVANTI, Mauricio, “Los Derechos Fundamentales, Apuntes de historia de las constituciones”, Editorial Trotta, 2003.

FONROUGE, Carlos Giuliani, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, volumen I, 1965.

GASCÓN ABELLÁN, M., “La teoría general del Garantismo: Rasgos principales” En: Garantismo: Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli. Madrid: Editorial Trotta, Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM, 2005.

GASCON ABELLAN, M. y GARCIA FIGUEROA, A.J., La Argumentación en el Derecho. Lima: Edit. Palestra, 2005.

GELSI BIDART, Adolfo, “De Derechos, Deberes y Garantías del Hombre común”, Editorial BdeF, Montevideo Buenos Aires, 2006.

GERLOFF, W y NEUMARK, F, Tratado de finanzas, Buenos Aires, El Ateneo, t. II, 1961.

GUASTINI, Ricardo, “Estudios de teoría constitucional”, Universidad Nacional Autónoma de México editores, México D.F., 2001.

HABERMAS, J., Problemas de legitimación en el capitalismo tardío, Amorrortu Editores, Buenos Aires, 1986.

HERNÁNDEZ, S. R., FERNÁNDEZ, C. y BAPTISTA, I. P. Metodología de la investigación, México, Ed., McGraw-Hill.

IVAN BARCO, O. Teoría General de lo Tributario. Lima: Grijley, 2009.

KANT, Immanuel. Lo bello y lo sublime. La Paz perpetua. Madrid, España. Editorial Espasa Calpe. 1979.

KONRAD ADENAUER STIFTUNG, “Convención Americana Sobre Derechos Humanos”, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, Bolivia, Junio de 2014.

LINO CASTILLO,J., Manual de Impuestos Peruanos de Sucesión. Lima: Banco de Credito del Perú, 1944.

LÓPEZ VALDÉS, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, Santiago de Chile, 1998.

MARTÍNEZ, R. y VICIANO, R., Aspectos generales del nuevo Constitucionalismo Latinoamericano, Quito. Editora Nacional, 2010.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, Dogmática constitucional, Editorial Universidad de Talca, Talca, 1997.

OSSORIO, Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, 2003.

PECES-BARBA MARTINEZ,G., Historia de los Derechos Fundamentales T 1. Madrid: Dykinson, 1988.

PÉREZ LUÑO, Antonio E., “Los Derechos Fundamentales”, Octava Edición, Tecnos, Madrid-España, 2004.

PÉREZ, Reyes, Constanza, “Derechos Humanos” en Glosario de términos básicos sobre derechos humanos, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, México, 2005.

RADOVIC SCHOEPEN, Angela, Obligación tributaria, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. España. 22ª edición. 2001.

RIBERA NEUMANN, Teodoro, "La Potestad Tributaria del Estado", Revista de Derecho Público N° 62, Universidad de Chile, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2 Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Melo S.A., México D.F., 1986.

RUBIO LLORENTE, Francisco, "La Constitución como Fuente de Derecho", Teoría de la Constitución, Ensayos Escogidos, compilador: Carbonell, Miguel, Editorial Porrúa, México, 2008.

RUSSO, Eduardo Ángel, "Derechos Humanos y Garantías, el Derecho al mañana", Eudeba, Universidad de Buenos Aires, 1° Edición, Abril, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, F., Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Lecciones de Derecho Financiero, 1992.

SANABRIA ORTIZ, R., Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios. Lima: San Marcos, 1997.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., Fundamentos del Derecho Administrativo, Editorial Centros de Estudios Ramón Arces, Madrid 1988, Vol. I.

SCHOMÖLDERS, H., Teoría General del Impuesto. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.

SERNA DE LA GARZA, J. M., Procesos constituyentes contemporáneos en América Latina. Tendencias y perspectivas, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.

STIGLITS, Joseph, La Economía del sector Público, 3ra. ed., España, Antonio Bosch Editor, 2000.

VALENCIA, Villa, Hernando, Derechos humanos, Diccionario Espasa de derechos humanos, Espasa calpe, México, 2003.

VASAK, K., "Human Rights: A Thirty-Year Struggle: the Sustained Efforts to give Force of law to the Universal Declaration of Human Rights", UNESCO, Paris: United Nations Educational, Scientific, and Cultural Organization, November 1977.

VILLEGAS QUIROGA, Roger, Guía de Estudio, Primera edición, Bolivia, 1999.

VILLEGAS, H. Héctor, Curso de finanzas y derecho financiero y tributario, 7a. ed., Buenos Aires, Depalma, 2001.

WEBER, Max, El político y el científico. Madrid, España. Editorial Alianza, 1984.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

ASESÓRATE EN BOLIVIA, Regímenes tributarios, (s.f).
<https://asesorateenbolivia.com/contenido/que-es-un-regimen-tributario>.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias. Algunas Ideas del Tema, (s.f).
<https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/#:~:text=Se%20suele%20afirmar%20que%20un,en%20el%20cual%20se%20aplica>.

ENCICLOPEDIA, Definición de Derecho Subjetivo, 2016.
<https://definicion.mx/derecho-subjetivo/>

FINANZAS Y BANCA EN BOLIVIA, Cultura Tributaria un espacio para conocer y aprender sobre los impuestos, 2013, <https://finanzasybanca.blogspot.com/2013/08/cultura-tributaria-un-espacio-para.html>

MASBERNAT, Patricio, Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional, 2002. https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010#4"

ROSSO, Luis, El Sistema Impositivo y su incidencia en la Economía Informal en Bolivia, 2011, <https://repositorio.umsa.bo/bitstream/handle/123456789/1767/T-1319.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

SOTILLO ANTEZANA, Aquiles, La nueva clasificación de los derechos fundamentales en el nuevo constitucionalismo latinoamericano, 2015, http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2077-33232015000200009#:~:text=As%C3%AD%20los%20derechos%20fundamentales%20fueron,colectivos%20y%20de%20medio%20ambiente). Revisado en fecha 18 de septiembre de 2021.

VELÁSQUEZ RIVERA, RICARDO, "Derechos Humanos y Administración de Justicia", Organismo Judicial de Guatemala, Revista Jurídica, 2008-2009, <http://ww2.oj.gob.gt/es/QueEsOJ/EstructuraOJ/UnidadesAdministrativas/CentroAnálisisDocumentaciónJudicial/cds/CDs%20revista%20jurídica/Revista%20Jurídica%2008-09/articulos/derechoshumanos.pdf>

LEGISLACIÓN PERTINENTE

Codificación del Código Tributario aprobada por la Resolución N°9 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°38 el 14 de junio 2005) y normas modificatorias.

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia [CPE]. 7 de febrero de 2009 (Bolivia).

Decreto Legislativo N°816 (publicado en el Diario Oficial Peruano el 21 de abril de 1996), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF. Edición 2014 (publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013).

Decreto Ley N°830, de 31 de diciembre de 1974 y otras leyes complementarias.

Ley N°2492, Texto Ordenado, Concordado, Complementado y Actualizado mediante Gaceta Oficial, Resolución Administrativa N°0019/2014 el 17 de octubre 2014.

Libro Quinto del Estatuto Tributario, aprobado por el Decreto N°624 (publicado en el Diario Oficial N°38756 el 30 de marzo de 1989) y normas modificatorias.

ANEXO 1

MODELO DE ENCUESTA REALIZADA

EDAD:..... SEXO: Maculino Femenino

OCUPACION:.....

Marque con una X la respuesta que considere correcta:

Pregunta N° 1

¿Sabía Ud. que nuestra Constitución Política del Estado, no establece los derechos de los contribuyentes ante la Administración Tributaria?

SI NO

Pregunta N° 2

¿Conoce usted cuáles son los derechos como contribuyente según lo establecido en el Artículo 68 de la Ley N°2492?

SI NO

Pregunta N° 3

¿Usted quisiera tener una defensoría del contribuyente?

SI NO

Pregunta N° 4

¿Conoce usted la garantía constitucional al debido proceso?

SI NO

Pregunta N° 5

¿Es uso exclusivo de las administraciones tributarias los Derechos y Garantías?

SI NO

Pregunta N° 6

¿Usted sabía que tiene el derecho a presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna por parte de la Administración Tributaria?

SI NO