

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



ANÁLISIS DEL ARREPENTIMIENTO EFICAZ EN SANCIONES
TRIBUTARIAS Y MULTAS POR INCUMPLIMIENTO A DEBERES
FORMALES
PLAN EXEPCIONAL DE TITULACIÓN PARA ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS

Memoria Laboral presentada para la obtención del Grado de Licenciatura

POR: MARÍA ESTHER VELÁSQUEZ RENGEL

TUTOR: LIC. CARLOS REYNALDO CORONEL TAPIA

LA PAZ - BOLIVIA

Noviembre, 2015

INDICE GENERAL		Pág.
1	INTRODUCCIÓN.-	1
2	OBJETIVOS	2
2.1.	OBJETIVO GENERAL	2
2.2.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.-	2
3	JUSTIFICACIÓN.-	3
3.1	JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA	3
3.2	JUSTIFICACIÓN SOCIAL	3
4	ASPECTOS METODOLÓGICOS	4
4.1	FORMA DE INVESTIGACIÓN	4
4.2	MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	4
4.3	NIVEL DE INVESTIGACIÓN.	4
4.4	TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN	5
5	MARCO REFERENCIAL	6
5.1	MARCO TEÓRICO	6
5.1.1	TRIBUTO	6
5.1.2	IMPUESTO	7
5.1.3	RELACIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA	8
5.1.4	OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	8
5.1.5	HECHO GENERADOR	9
5.1.6	BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA	9
5.1.7	DEUDA TRIBUTARIA.	12
5.1.8	DECLARACIÓN JURADA	16
5.1.9	TÍTULOS DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA	17
5.1.10	ILÍCITOS TRIBUTARIOS	18
5.1.11	REDUCCIÓN DE SANCIONES	19
5.1.12	ARREPENTIMIENTO EFICAZ	19
5.1.13	INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES	20
5.1.14	SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS	23
5.1.15	OMISIÓN DE PAGO	25
5.1.16	PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	28
5.1.17	FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.	28
5.1.18	DERECHO TRIBUTARIO	29
5.1.19	POTESTAD TRIBUTARIA	31
5.1.20	ALCANCES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA	31
5.1.21	LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA CARACTERÍSTICAS DEL PODER O POTESTAD	32
5.1.22	TRIBUTARIA	32
5.1.23	SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES	33

5.1.24	AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA	36
5.1.25	RECURSO DE ALZADA	37
5.1.26	RECURSO JERÁRQUICO	37
6	MARCO PRÁCTICO	39
6.1	ANTECEDENTES	39
6.2	DECLARACIONES JURADAS	39
6.3	DEUDA TRIBUTARIA	40
6.4	SANCION POR OMISIÓN DE PAGO	42
6.5	PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES	42
6.6	LA IRRETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA	43
6.7	DESARROLLO PRÁCTICO DE OBJETIVO ESPECÍFICO 1	44
6.8	DESARROLLO PRÁCTICO DE OBJETIVO ESPECÍFICO 2	52
7	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	60
7.1	CONCLUSIÓN SANCIONES	60
7.2	CONCLUSIÓN (M.I.D.F.)	61
	BIBLIOGRAFIA	62

RESUMEN

Actualmente en el País se han levantado diferentes voces, las cuales han ido observando algunas características de la actual normativa tributaria, diferentes sectores se han manifestado, inclusive con acciones de hecho por el accionar del Servicio de Impuestos Nacionales en aplicación de la actual normativa en lo referente a las multas y sanciones.

Entre las observaciones están que el actual Código Tributario Boliviano, sanciona drásticamente y de igual manera a aquellos contribuyentes que no están interesados en cumplir con sus obligaciones tributarias, aquellos que lo hicieron de forma parcial, así como a contribuyentes que cumplieron con su obligación tributaria pero que por error de cálculo o redondeo tienen diferencias prácticamente inmaterialmente.

Otra de las observaciones es que el régimen de incentivos por Multa por Incumplimiento a Deberes Formales no contempla al Impuesto al Valor Agregado ni al Impuesto a las Transacciones, los cuales son impuestos de alta recaudación, lo cual desmotiva a los contribuyentes en arreglar su situación tributaria, teniendo como consecuencia la Administración Tributaria un déficit por estas recaudaciones y también genera una carga administrativa por la acción de cobro que se utiliza.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

1. INTRODUCCIÓN.-

Es potestad del Estado la exigencia de los Tributos con la finalidad del usar lo recaudado en la satisfacción de las necesidades de la población.

Para tal cometido, el Estado se encuentra representado por la Administración Tributaria como ser: Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional de Bolivia, Honorables Alcaldías Municipales, etc.

Como paso inicial, cualquier emprendimiento económico-empresarial debe estar registrado ante la Administración Tributaria, en este caso, el Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.) y contar con el Número de Identificación Tributaria (N.I.T.).

El desarrollo de actividades económicas de una empresa legalmente constituida en el Estado Plurinacional de Bolivia, muchas veces se ve obstruido por las excesivas sanciones y multas que rigen en nuestro país.

El presente trabajo pretende mostrar el efecto que tienen los pagos parciales de la deuda tributaria en las sanciones por omisión de pago; y la no aplicación del Arrepentimiento Eficaz, en las multas por Incumplimiento a Deberes Formales tanto en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como en el Impuesto a las Transacciones (IT).

La situación actual no incentiva la “Conciencia Fiscal” de los contribuyentes, teniendo una repercusión directa en la recaudación tributaria.

CAPÍTULO II

OBJETIVOS

2.1. OBJETIVO GENERAL

Mostrar cómo la actual normativa tributaria, aplica la misma sanción a aquellos contribuyentes que se esfuerzan por cubrir su deuda tributaria y/o pagar sus Multas por Incumplimiento a Deberes Formales, como a aquellos que no lo hacen.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.-

- 1.- Exponer la normativa relacionada con la Sanción por Omisión de Pago y su efecto en los pagos parciales de la deuda tributaria.
- 2.- Mostrar la no aplicación del Arrepentimiento Eficaz en el cobro de las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales (MIDF) en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto a las Transacciones (IT).

CAPÍTULO III

JUSTIFICACIÓN.-

3.1 JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA

- El presente trabajo mostrará que la Administración Tributaria aplica la misma sanción a los contribuyentes que de alguna forma tratan de arreglar su situación tributaria realizando pagos parciales, frente a los contribuyentes que no les interesa subsanar su deuda con el Estado.
- De la misma forma, reflejará cómo la sanción por Incumplimiento a Deberes Formales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto a las Transacciones (IT), son iguales tanto para aquellos que tratan de arreglar su situación tributaria en el corto plazo, como aquellos que esperan una intervención de oficio del Servicio de Impuestos Nacionales.

3.2 JUSTIFICACIÓN SOCIAL

- La exposición de esta situación puede derivar en una mejora de la actual normativa tributaria, logrando de esta manera incentivar a los contribuyentes a cancelar su deuda por tributos; mejorando la recaudación de impuestos que percibe el Estado, creando además un ambiente menos hostil entre el ente recaudador y los contribuyentes.

CAPITULO IV

ASPECTOS METODOLÓGICOS

4.1 FORMA DE INVESTIGACIÓN

Investigación Aplicada

Este tipo de investigación hace uso de los conocimientos o teorías o de investigación básica ya definida para resolver un problema existente y la aplicación de los conocimientos para el enriquecimiento del presente trabajo. Tomando como base la normativa vigente en el país.

4.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

- **Método Deductivo:** En este método se desciende de lo general a lo particular, es decir partiendo de enunciados ya expuestos en leyes y normas generales que se aplican a casos particulares.

4.3 NIVEL DE INVESTIGACIÓN.

- **Narrativa descriptiva:** El nivel de investigación aplicado permitirá detallar, especificar, particularizar los hechos que se han suscitado en la ejecución de la Normativa Tributaria, de modo que permitan inferir y sacar conclusiones válidas para ser utilizadas en este trabajo.

4.4 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

- **Estudio General.**

Corresponde a la apreciación y juicio de las características generales de la Normativa Tributaria.

- **Análisis**

El estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquellos respecto de éste. Esta técnica es aplicada correctamente al estudio de la Normativa Tributaria, de manera inicial, para luego incidir en puntos específicos.

El presente trabajo presentará las técnicas de investigación de:

- Cuestionario.
- Observación.
- Documental.

CAPITULO V

MARCO REFERENCIAL

5.1 MARCO TEORICO

5.1.1 TRIBUTO

“Son tributos 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. Los tributos se clasifican en Impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales.” (Ley 2492 Art. 9, actualizado al 30/09/2014)

“a) Que Son prestaciones dinerarias; si bien esto es lo corriente en los Estados modernos, en algunos países subsisten prestaciones en especie.

En Bolivia, se creó por ley de 4 de diciembre de 1941 el “impuesto a la prestación vial” bajo la forma de trabajo personal en obras camineras al que estaban obligados “..todos los bolivianos mayores de edad hasta los sesenta años”; en rigor, a tiempo de creación de tal obligación, la misma no constituía un impuesto en especie, asemejándose más a una prestación de trabajos forzados que tuvo alguna aplicación en la década de los años 40, resultando que solo los indígenas y habitantes de zonas rurales cumplían con el duro trabajo caminero, siendo la mayoría de éstos reclutados a la fuerza.

Ante el fracaso de la medida, y como era imposible obligar a los habitantes de las ciudades que vayan al campo a abrir caminos con pico y pala, éstos podían redimir esa prestación forzosa por una suma fija de dinero, convirtiéndose de este modo la obligación, en una forma

de imposición que hasta hace muy poco tiempo, recaía sólo en algunas reparticiones públicas, descontándolo de la planilla de sueldos de sus trabajadores y funcionarios.

b) Que si bien los tributos se imponen con carácter obligatorio y coactivamente por el poder de imperio del Estado, del cual, el poder fiscal es una de sus manifestaciones, ellos solo pueden ser creados por ley.

Esto no quiere decir, sin embargo, que la relación entre el Estado y el contribuyente sea una relación de poder, como lo afirmaba, entre otros, el tributarista suizo OTTMAR BÜHLER, sino que tal poder fiscal es sólo la expresión de la soberanía del Estado, estando además, limitado por el ordenamiento jurídico a través del cual esa relación de poder deviene y se manifiesta en una relación de derecho.

c) Que tienen una finalidad fiscalista, “...la de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” ”¹

5.1.2 IMPUESTO

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”. (Ley 2492 Art. 10, actualizado al 30/09/2014)

“Con seguridad el impuesto constituye la manifestación más clara del tributo y el que mejor pone de relieve los alcances del Poder Tributario o de Imperio de un Estado. El impuesto es el que cubre los requerimientos generales del gasto público y el que mejor identifica la facultad de crear o establecer tributos (“poder de imperio”).

¹ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 203.

*El impuesto es una obligación establecida por una Ley, que debe ser cancelada por todos los que tienen capacidad para hacerlo y que sirve para que el Estado pueda cumplir sus fines específicos.*²

*“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.”*³

5.1.3 RELACIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA

“La relación legal existente entre quienes deben tributar y quién tiene la potestad no sólo de cobrar el tributo, sino y sobre todo, regular todo su desenvolvimiento.

*Es el vínculo obligacional que surge entre el Estado y los sujetos pasivos cuando se han dado las situaciones previstas por Ley, para el nacimiento del hecho generador del tributo y el consiguiente pago del mismo.”*⁴

5.1.4 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Concepto. *“La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirán por Ley especial.”* (Ley 2492 Art. 13, actualizado al 30/09/2014)

Inoponibilidad.

² García Canseco, Oscar “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Jurídica Temis, Pág. 129.

³ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 209.

⁴ García Canseco, Oscar “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Jurídica Temis, Pág. 143.

“I. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho.

II. Las estipulaciones entre sujetos de derecho privado y el Estado, contrarias a las leyes tributarias, son nulas de pleno derecho.” (Ley 2492 Art. 14, actualizado al 30/09/2014)

Validez de los Actos. *“La obligación tributaria no será afectada por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, la causa, el objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.” (Ley 2492 Art. 15, actualizado al 30/09/2014)*

5.1.5 HECHO GENERADOR

DEFINICIÓN. LEY 2492 Artículo 16°.- *“Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*

5.1.6 BASE IMPONIBLE Y ALÍCUOTA

BASE IMPONIBLE. Ley 2492 Artículo 42°.- *“Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.”*

MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. ARTICULO 43°.- *“La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta,*

tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda. En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código.”

CIRCUNSTANCIAS PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA. ARTÍCULO 44°.-

“La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

- 1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.*
- 2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.*
- 3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.*
- 4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.*
- 5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:*

- a) *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.*
- b) *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
- c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.*
- d) *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.*
- e) *Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.*
- f) *Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.*
- g) *Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.*
- h) *La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.*

6. *Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.*

Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.”

MEDIOS PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA.

ARTÍCULO 45°.-

“I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:

1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud.

2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.

3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

II. En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial.”

ALÍCUOTA. CTB ARTÍCULO 46°.- “Es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.”

5.1.7 DEUDA TRIBUTARIA.

- a) **COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA.** Ley 2492 ARTÍCULO 47°.-
“Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV’s) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$$

El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV's) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia.

En la relación anterior (r) constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos.

El número de días de mora (n), se computará desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago de la obligación tributaria.

Los pagos parciales una vez transformados a Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV), serán convertidos a Valor Presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses de la relación descrita anteriormente y se deducirán del total de la Deuda Tributaria sin intereses.

La obligación de pagar la Deuda Tributaria (DT) por el contribuyente o responsable, surge sin la necesidad de intervención o requerimiento de la Administración Tributaria.

El momento de hacer efectivo el pago de la Deuda Tributaria total expresada en UFV's, la misma deberá ser convertida a moneda nacional, utilizando la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) de la fecha de pago.

También se consideran como Tributo Omitido (TO), los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV).”

Según la RND 10.0013.06 de fecha 19 de abril de 2006, basada en la ley 2492, nos indica lo siguiente:

b) DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

1 Definición.- Artículo 92. “*La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.*”

2. Formas de Determinación. ARTÍCULO 93°.- “*I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:*

1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.

2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.

3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.

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

c) FORMAS DE EXTINCIÓN. Ley 2492

PAGO TOTAL. ARTÍCULO 51°.- “*La obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extinguen con el pago total de la deuda tributaria.*”

COMPENSACIÓN

Casos en los que procede. ARTÍCULO 56°.- “*La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que*

reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código.

La deuda tributaria a ser compensada deberá referirse a períodos no prescritos comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, a condición de que sean recaudados por el mismo órgano administrativo.

Iniciado el trámite de compensación, éste deberá ser sustanciado y resuelto por la Administración Tributaria dentro del plazo máximo de tres (3) meses, bajo responsabilidad de los funcionarios encargados del mismo.

A efecto del cálculo para la compensación, no correrá ningún tipo de actualización sobre los débitos y créditos que se solicitan compensar desde el momento en que se inicie la misma.”

CONFUSIÓN. *ARTÍCULO 57°.- “Se producirá la extinción por confusión cuando la Administración Tributaria titular de la deuda tributaria, quedara colocada en la situación de deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos al tributo.”*

CONDONACIÓN. *ARTÍCULO 58°.* “La deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, sólo en virtud de una Ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

PRESCRIPCIÓN. *ARTÍCULO 59°.-*

I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro (4) años en la gestión 2012, cinco (5) años en la gestión 2013, seis (6) años en la gestión 2014, siete (7) años en la gestión 2015, ocho (8) años en la gestión 2016, nueve (9) años en la gestión 2017 y diez (10) años a partir de la gestión 2018, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y focalizar tributos.

2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en tres (3) años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco (5) años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible.”

5.1.8. DECLARACIÓN JURADA. ARTÍCULO 78°.-

“Dentro las obligaciones tributarias del Sujeto Pasivo están el de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria.

I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fil reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.

II. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y

condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento. En todos los casos, la Declaración Jurada certificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

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

5.1.9. TÍTULOS DE EJECUCIÓN TRIBUTARIA. ARTÍCULO 108°.-

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

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

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

5.1.10 ILÍCITOS TRIBUTARIOS

“El Artículo 148 del CTB al definir los ilícitos tributarios como aquellas acciones u omisiones que violan normas tributarias materiales o formales tipificadas y sancionadas en disposiciones legales, clasifica dichos ilícitos en contravenciones y delitos. Etimológicamente, por contravención se entiende, con carácter general, el obrar de una persona en contra de lo mandado. Hemos dicho en el numeral 1.2. al mencionar las doctrinas administrativistas, que la contravención tributaria consiste en una falta de colaboración u omisión de ayuda de los ciudadanos a la acción financiera del Estado, omisión, que a diferencia del delito, no constituye un ataque directo e inmediato a los derechos individuales y sociales de los ciudadanos.”⁵

DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN. CTB ARTÍCULO 148°

“I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

II. Los delitos tributario aduaneros son considerados como delitos públicos colectivos de múltiples víctimas y se considerará la pena principal más las agravantes como base de la sanción penal.

⁵ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 327.

III. En materia de contrabando no se admiten las medidas sustitutivas a la detención preventiva.”

5.1.11 REDUCCIÓN DE SANCIONES. CTB ARTÍCULO 156°.-

“Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la, Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el sesenta (60%) por ciento.

3. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta (40%) por ciento.”

5.1.12. ARREPENTIMIENTO EFICAZ. CTB ARTÍCULO 157°.-

“Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas.

En el caso de delito de Contrabando, se extingue la sanción pecuniaria cuando antes del comiso se entregue voluntariamente a la Administración Tributaria la mercancía ilegalmente introducida al país.

Si el contrabando consistiere en la salida ilícita de mercancías del territorio nacional, procederá el arrepentimiento eficaz cuando antes de la intervención de la Administración Tributaria, se pague una multa igual al cien por ciento (100%) del valor de la mercancía.

En el caso de ilícito de contrabando de mercancías cuyo derecho propietario deba ser inscrito en registro público, en sustitución al comiso de las mercancías ilegalmente introducidas al país, se aplicará una multa equivalente a un porcentaje del valor de los tributos aduaneros omitidos, de acuerdo a lo siguiente: durante el primer año multa del sesenta por ciento (60%); durante el segundo año multa del ochenta por ciento (80%) y a partir del tercer año multa del cien por ciento (100%), computables a partir de la vigencia de la presente Ley, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- 1. La presentación física de la mercancía ante la Administración Tributaria, antes de cualquier actuación de ésta última.*
- 2. El pago de la totalidad de los tributos aduaneros aplicables bajo el régimen general de importación y el cumplimiento de las normas y procedimientos vigentes.*

En todos los casos previstos en este artículo se extingue la acción penal o contravencional.””

5.1.13. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES.

Ley 2492 ARTÍCULO 162°.-

“I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos

equivalentes y en la omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.”

La RND10-0032-15 Art. 4 nos indica:

Clasificación de los Incumplimientos de Deberes Formales

I. Los Incumplimientos de Deberes Formales se clasifican, de acuerdo a las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos o terceros responsables y al régimen tributario al que pertenecen (anexo I “Régimen General” y anexo II “Regímenes Especiales”), en:

INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES DE CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL:

- a) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro de contribuyentes.*
- b) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con la presentación de Declaraciones Juradas.*
- c) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el registro y envío de la información obligatoria.*
- d) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con el deber de información.*
- e) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados a Agentes de Información.*
- f) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con medios de control fiscal.*
- g) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados con facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.*
- h) Incumplimiento de Deberes Formales relacionados a operativos de control.*

INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES DE CONTRIBUYENTES DE REGÍMENES ESPECIALES

- a) *Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado.*
- b) *Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Sistema Tributario Integrado.*
- c) *Incumplimiento de Deberes Formales de los contribuyentes del Régimen Agropecuario Unificado.*

II. Las sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales establecidas para el Régimen General, se dividen por tipo de contribuyente en:

1. Persona Natural, Empresa Unipersonal y Sucesión Indivisa y, 2. Persona Jurídica.

Artículo 5. (Generalidades).- Para la aplicación de sanciones a Incumplimientos de Deberes Formales, se establecen las siguientes generalidades:

- 1. El pago de la deuda tributaria no exime del cumplimiento de Deberes Formales.*
- 2. El pago de la multa por Incumplimiento de Deberes Formales no exime al sujeto pasivo o tercero responsable del cumplimiento del deber formal.*
- 3. No se podrá sancionar más de una vez por un hecho, acción u omisión que dé origen a un incumplimiento de un deber formal ya sancionado.*
- 4. Tratándose de la misma obligación tributaria, no corresponde la imposición de multa por Incumplimiento de deberes formales por presentación fuera de plazo, cuando ya se impuso multa por falta de presentación.*
- 5. En depuración de Crédito Fiscal IVA, los incumplimientos por registro incorrecto de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes que fueran observados en los Libros de*

Compras IVA y/o en el Formulario 110 no son sujetos a sanción, cuando la factura observada fue depurada.

6. *En el marco del Artículo 150 de la Ley N° 2492, la aplicación del régimen sancionatorio no tendrá carácter retroactivo salvo aquellos casos que establezcan sanciones más benignas o que supriman ilícitos en beneficio del sujeto pasivo o tercero responsable.*

7. *Las disposiciones sobre Reducción de Sanciones establecidas en el Artículo 156, Arrepentimiento Eficaz en el Artículo 157 y Agravantes en el Artículo 155 de la Ley N° 2492, no se aplican a las Sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales.*

5.1.14. SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Ley 2492 Artículo 6. “(Sanción por Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, Inscripción o Permanencia en un régimen distinto al que le corresponde).- La sanción por Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, Inscripción o Permanencia en un régimen distinto al que le corresponde, es la clausura inmediata del establecimiento hasta que regularice su inscripción, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria, de acuerdo a las características económicas del contribuyente, a inscribir de oficio, recategorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de prescripción, conforme dispone el parágrafo I del Artículo 163 de la Ley N° 2492.

Artículo 7. (Sanciones por No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente).- I. La sanción por No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente originada por denuncia ante la Administración tributaria, será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor, conforme establece el Artículo 164 de la Ley N° 2492.

CONTRAVENCIÓN	SANCIÓN
----------------------	----------------

<i>Primera Contravención</i>	<i>Seis (6) días continuos de clausura</i>
<i>Segunda Contravención</i>	<i>Doce (12) días continuos de clausura</i>
<i>Tercera Contravención</i>	<i>Veinticuatro (24) días continuos de clausura</i>
<i>Cuarta Contravención y siguientes</i>	<i>Cuarenta y ocho (48) días continuos de clausura</i>

II. En el Procedimiento de Control Tributario establecido en el Artículo 170 de la Ley N° 2492, la sanción por No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, siempre y cuando sea la primera vez, podrá ser convertida por el pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo NO facturado. Tratándose de servicios de salud, educación y hotelería la convertibilidad podrá aplicarse más de una vez.

En los casos de reincidencia se considerará lo siguiente:

CONTRAVENCIÓN	SANCIÓN
<i>Primera Contravención</i>	<i>Seis (6) días continuos de clausura o multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado</i>
<i>Segunda Contravención</i>	<i>Doce (12) días continuos de clausura</i>
<i>Tercera Contravención</i>	<i>Veinticuatro (24) días continuos de clausura</i>

<i>Cuarta Contravención y siguientes</i>	<i>Cuarenta y ocho (48) días continuos de clausura</i>
--	--

Los contribuyentes que registren más de cinco (5) contravenciones por no emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, serán registrados a Riesgo Tributario.

Artículo 8. (Sanciones por otros Incumplimientos de Deberes Formales).- I. Las sanciones por otros Incumplimientos de Deberes Formales no incluidos en los Artículos 6 y 7 de la presente Resolución, son multas establecidas dentro los límites señalados en el Artículo 162 de la Ley N° 2492, expresadas en Unidades de Fomento de Vivienda (UFV), conforme los anexos I y II de la presente Resolución.

II. La imposición de sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales no inhibe la facultad de la Administración Tributaria a determinar la existencia de otras obligaciones tributarias, así fuere que el incumplimiento se encuentre relacionado con un mismo impuesto y período fiscal.

III. Los Contribuyentes, Agentes de Retención, Percepción o Información que incumplan deberes formales referidos a la presentación de información de forma continua o discontinua por tres (3) veces o más en una gestión (enero a diciembre, independientemente de su fecha de cierre de gestión fiscal), serán registrados en Riesgo Tributario.”

5.1.15 OMISIÓN DE PAGO

CTB Artículo 165°.- *“El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios*

y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.”

Decreto Supremo 27310 ARTÍCULO 42°.-

“La multa por omisión de pago a que se refiere el Artículo 165° de la Ley N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda.”

- *“La Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) es un índice referencial que muestra la evolución diaria de los precios y se calcula sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que publica el Instituto Nacional de Estadística (INE).*

- *La UFV fue creada mediante el Decreto Supremo 26390 de 8 de noviembre de 2001 y, por Resolución de Directorio del Banco Central de Bolivia N° 116/2001 de 20 de noviembre de 2001, se reglamenta su cálculo.”⁶*

La RND10-0032-15 en su Artículo 13. Imposición de sanciones por Declaraciones Juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente.- Nos indica:

- *“1. Diligencias preliminares*

Conforme establece el parágrafo II del Artículo 94 concordante con el numeral 6) del parágrafo I del Artículo 108 ambos de la Ley N° 2492, la Declaración Jurada presentada dentro o fuera de término determinando la existencia de una obligación tributaria que no hubiera sido pagada o hubiera sido pagada parcialmente constituye un título de ejecución tributaria, no requiriendo la Administración Tributaria emitir documento ni determinación administrativa previa para su cobro.

El Departamento de Recaudación y Empadronamiento de la dependencia operativa de la jurisdicción a la que pertenece el sujeto pasivo, remitirá periódicamente las declaraciones

⁶ DECRETO SUPREMO N° 26390 de fecha 08/11/2001 y Resolución de Directorio No. 116/2001 del 20/11/2001

juradas citadas en el párrafo precedente al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva, instancia que procederá con la ejecución tributaria por el importe del tributo no pagado con los intereses respectivos y en caso de corresponder, por la Multa directa por Incumplimiento de Deberes Formales, conforme el Artículo 162 de la Ley N° 2492.

- *2. Inicio*

Una vez notificado al sujeto pasivo con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, se dará inicio al procedimiento sancionador para el cobro de la sanción por Omisión de Pago conforme el Artículo 165 de la Ley N° 2492 y el Artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310.

El procedimiento sancionador se iniciará con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional al presunto contraventor, consignando la sanción establecida para el efecto, calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado.

- *3. Proceso*

La tramitación del procedimiento sancionador se realizará en la forma y plazos establecidos en el Artículo 11 de la presente Resolución, correspondiendo al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva la elaboración del Auto Inicial de Sumario Contravencional hasta la Resolución Sancionatoria o Resolución Final del Sumario según corresponda, mismos que serán suscritos por el Jefe de dicho Departamento y el Gerente Distrital o GRACO.

- *4. Otras consideraciones*

De conformidad a lo previsto en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 y los Artículos 8 y 42 del Decreto Supremo N° 27310, la Omisión de Pago será sancionada con una Multa equivalente al cien por ciento (100%) del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de Vivienda.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 156 la Ley N° 2492 en concordancia con el inciso a) del Artículo 38 del Decreto Supremo N° 27310, modificado por el párrafo IV del Artículo 12 del Decreto Supremo N° 27874, la sanción aplicable disminuirá en función a la oportunidad del pago de la deuda tributaria, de forma que si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por Incumplimiento de Deberes Formales de aplicación directa

cuando corresponda por periodo e impuesto) se cancelara antes de la notificación con la Resolución Sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFV.

La ejecución de la obligación tributaria y la aplicación del procedimiento sancionador establecido en este artículo, no inhiben las facultades de la Administración Tributaria para fiscalizar y/o verificar el período y tributo observado.

En los casos donde se inicie con anterioridad, de forma simultánea o posterior el proceso de fiscalización y/o verificación, por impuestos y períodos en los que se determine la existencia de deuda tributaria y se constate que ésta fue declarada pero no pagada o pagada parcialmente; si el contribuyente manifestara su intención de cancelarla en esa instancia, deberá direccionar el pago a la Declaración Jurada y en caso de ser mayor el importe del reparo, la diferencia a ser cancelada deberá ser direccionada a la orden de fiscalización y/o verificación.”

5.1.16 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

PRINCIPIOS, NORMAS PRINCIPALES Y SUPLETORIAS. ARTÍCULO 74°.-

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

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

2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código.

Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.”

5.1.17 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

SIGNIFICADO JURÍDICO DE LA PALABRA “FUENTE”

La palabra fuente deriva del latín “frontis”, que significa ‘provenir’, ‘derramar’, ‘brotar’, ‘emerger’. Se refiere al manantial de agua. Etimológicamente fuente es el “lugar de donde emana o fluye algo”. Fuente es el origen de algo. En sentido figurado significa aquello que es principio fundamental u origen de algo.

Por fuentes del Derecho se entiende al conjunto de fenómenos y serie de actos creadores del Derecho en general.

- Según la Ley 2492 en la sección II Artículo 5, nos dice:

“I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.

2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.

3. El presente Código Tributario.

4. Las Leyes.

5. Los Decretos Supremos.

6. Resoluciones Supremas.

7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.”

5.1.18 DERECHO TRIBUTARIO

“El derecho tributario, como una de las ramas más importantes del derecho financiero, está integrado por el conjunto de disposiciones legales que norman las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado, en su condición de acreedor de obligaciones tributarias, con las personas obligadas a su pago por mandato de la ley; estas normas y principios caracterizan, a su vez, dos manifestaciones normativas íntimamente vinculadas entre sí, el derecho tributario sustantivo o material y el derecho tributario formal o administrativo cuya naturaleza jurídica es distinta.”⁷

“El derecho tributario material o sustantivo son el conjunto de normas que regulan, de forma sistematizada, la relación jurídica tributaria que nace entre la Administración tributaria y el contribuyente al producirse el hecho generador del tributo, así por ejemplo pertenecen al derecho tributario material las disposiciones legales que establecen quienes son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho o simples unidades económicas, obligadas al pago de determinados impuestos en calidad de contribuyentes y terceros responsables; los elementos constitutivos del hecho generador o presupuesto de hecho, que da nacimiento a la obligación tributaria así como las causas de extinción de esta obligación por prescripción condonación, etc.; el domicilio y la capacidad jurídica tributaria, además de otros aspectos como las exenciones impositivas o la responsabilidad solidaria tributaria.”⁸

⁷ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 57.

⁸ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Azul Editores 2014, Pág. 70-71.

*“Con referencia al derecho tributario material o sustantivo, podemos señalar que es el conjunto de normas, principios, institutos que regulan la relación o vínculo jurídico que se produce entre el Estado, sujeto activo de la relación tributaria y los sujetos pasivos (contribuyentes, sustitutos, etc.) sometidos a su poder de imperio. Comprende entre otros, el examen de la obligación tributaria, el hecho imponible o generador de las obligaciones, los distintos elementos de la obligación (sujetos, objeto, fuente, causa, exenciones, así como los aspectos cuantitativos y otros elementos sustantivos), los modos de extinción privilegios y garantías.”*⁹

*“El derecho tributario formal o administrativo es la materialización de los actos “iure gestionis”, distinción ésta que permite diferenciar la naturaleza, funciones y alcance de distintas clases de relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, aunque todas estas están encaminadas a un mismo objetivo: la satisfacción o pago de los tributos.”*¹⁰

*“El derecho tributario formal o administrativo se refiere a la administración del tributo, en particular a las acciones que se siguen para la determinación del mismo, entendiendo este concepto en toda su amplitud y con los alcances que le asigna la doctrina italiana al “acertamento” que es comprensivo de: determinación, verificación control, fiscalización y otras manifestaciones que tienen por objeto establecer y obtener el pago del tributo, incluyendo el conocimiento de los recursos administrativos que con este objeto se pueden seguir.”*¹¹

5.1.19 POTESTAD TRIBUTARIA

⁹ Garcia Canseco, Oscar “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Jurídica Temis, Pág. 48

¹⁰ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 73.

¹¹ Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 49.

“La potestad tributaria debe entenderse como la facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Como anotamos precedentemente, constituye uno de los temas de mayor preponderancia en el examen tributario de la Constitución de cualquier país.

*Sobre la existencia y plena vigencia de esta facultad del Estado los tratadistas no tienen mayores observaciones. Donde existen distintos criterios u opiniones, es con relación a los alcances de esta facultad.”*¹²

5.1.20 ALCANCES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

“Si bien la potestad tributaria significa el ejercicio del poder tributario, al propio tiempo, constituye sujeción, de parte de quienes ejercen ese poder, al mandato de la norma legal, en última y definitiva instancia al precepto constitucional.

*Al igual que los sujetos pasivos quedan obligados al pago de los tributos en virtud de haberse producido las situaciones previstas en la norma legal, también los que ponen en aplicación el ejercicio de esta potestad tienen como límite el propio mandato constitucional y el de la norma legal que hace efectiva esa norma constitucional.”*¹³

5.1.21 LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.

“El ejercicio de la potestad tributaria no es ilimitado, el mismo tiene limitaciones tanto formales, relacionados con los alcances de la norma legal; como materiales que constituyen los límites referidos al contenido de la norma tributaria.

¹² Benitez Rivas, Alfredo “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Editorial Azul Editores 2014, Pág. 66

¹³ Garcia Canseco, Oscar “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Jurídica Temis, Pág. 67

LÍMITE FORMAL

Está referido fundamentalmente con el principio de legalidad. Es uno de los más importantes de esta limitación y se puede resumir en el concepto: “no existe tributo, sin ley que lo establezca”.

LÍMITE MATERIAL

La capacidad contributiva es una de las limitaciones en las que debe desenvolverse la potestad tributaria. Podemos considerar a esta capacidad como la aptitud o posibilidad económica de los ciudadanos para tributar.

5.1.22 CARACTERÍSTICAS DEL PODER O POTESTAD TRIBUTARIA.

Tiene las siguientes características:

1. ABSTRACTO.

Se dice que es el poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. Es una facultad de actuar, la cual es distinta del ejercicio de esta facultad. Esa distinción está traducida en que el poder tributario se diferencia de la competencia tributaria.

2. PERMANENTE

El Poder Tributario es parte natural del Estado y deriva de la soberanía, de consiguiente sólo puede extinguirse con el mismo Estado. En cuanto se mantenga el Estado se mantendrá el Poder Tributario.

3. IRRENUNCIABLE

El Estado no puede desprenderse de este atributo del Poder Tributario, por cuanto sin el Poder Tributario no podría subsistir como Estado.

4. INDELEGABLE

El Estado no puede delegar a otro la facultad de dictar la ley tributaria. Es Estado tiene el poder de hacer la ley. Lo que si puede conferir al Poder Ejecutivo o aun cuerpo administrativo es la facultad de reglamentar los pormenores o detalles para la ejecución de la misma.”¹⁴

5.1.23 SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES

“El SIN es la principal entidad recaudadora del Estado Plurinacional de Bolivia, contribuyendo al Tesoro General del Estado con aproximadamente el 80% de los ingresos fiscales. El esfuerzo de la Administración Tributaria durante el 2014 ha permitido consolidar el crecimiento sostenido de la recaudación, que es fundamental para la provisión de bienes y servicios públicos. En esta gestión se han implementado medidas que han mejorado notablemente el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, no ha estado exenta de retos, entre ellos la Sentencia Constitucional del Tribunal Constitucional Plurinacional 100/2014 que eliminó la clausura inmediata y la sanción para la fabricación y comercialización de facturas falsas, así como las amenazas y amedrentamientos a servidores del SIN por parte de algunos sectores de la sociedad. Si bien todo esto ha generado un escenario negativo para el cumplimiento tributario, la institución ha sabido apelar a otras acciones para el control y la identificación más precisa del incumplimiento.”¹⁵

Según la Ley 2166 “Ley del Servicio de Impuestos Nacionales” en los Artículos del 1 al 4to. se nos indica que:

“El Servicio de Impuestos Nacionales es una entidad de derecho público, autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, personería jurídica y patrimonio propio.

Su domicilio principal está fijado en la ciudad de La Paz.

¹⁴ García Canseco, Oscar “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”, Ed. Jurídica Temis, Pág. 73

¹⁵ Servicio de Impuestos Nacionales, “Investigación Tributaria Planificación y Control de Gestión”, Edición Comunicación Social y Relaciones Públicas, 2014

El Servicio de Impuestos Nacionales se encuentra bajo la tuición del Ministerio de Hacienda. Se sujeta a la política económica, fiscal y tributaria definida por el Poder Ejecutivo, debiendo cumplir metas, objetivos y resultados institucionales que le fije el Ministerio de Hacienda.

Artículo 3. FUNCION.

La función del Servicio de Impuestos Nacionales es administrar el sistema de impuestos y tiene como misión optimizar las recaudaciones, mediante: la administración, aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen de acuerdo a lo que establece el Código Tributario, con excepción de los tributos que por Ley administran, recaudan y fiscalizan las municipalidades.

Artículo 4. ATRIBUCIONES.

Son atribuciones del Servicio de Impuestos Nacionales:

- a) Cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria*
- b) Dictar normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria.*
- c) Establecer planes y programas de gestión administrativa acorde con los lineamientos de la política económica del Poder Ejecutivo y suscribir un compromiso anual con el Ministerio de Hacienda estableciendo metas de recaudación y otras de carácter institucional.*
- d) Celebrar acuerdos, contratos y convenios vinculados con el desarrollo de sus funciones.*

e) *Contratar servicios de carácter técnico y/u operativo, de personas naturales y jurídicas, siempre que no se vulnere su facultad específica y fiscalizadora.*

Los contratos serán suscritos por el Servicio de Impuestos Nacionales mediante procedimientos establecidos en la Ley 1178.

f) *Promover la conciencia tributaria en la población.*

g) *Establecer y mantener relaciones con instituciones, organismos nacionales e internacionales y agencias de cooperación vinculadas a la administración tributaria.*

h) *Propiciar el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos bajo su dependencia dentro del marco legal establecido para el efecto.*

i) *Recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea en vía voluntaria o ejerciendo su facultad de ejecución fiscal.*

j) *Desarrollar y motivar profesional y personalmente a sus funcionarios.*

k) *Absolver consultas de carácter tributario de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario.*

l) *Mejorar los servicios de atención a los contribuyentes.*

m) *Diseñar sistemas y procedimientos administrativos orientados a afianzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

n) *Intervenir en las demandas y recursos contra los actos de la Administración Tributaria según lo dispuesto en el Código Tributario y disposiciones legales vigentes.*

o) *Prevenir y reprimir las infracciones e ilícitos tributarios.*

p) *Requerir a terceros información necesaria que tenga efecto tributario.*

q) *De manera general administrar eficientemente el régimen de impuestos internos, ejerciendo todas las facultades otorgadas por el Código Tributario y normas tributarias vigentes en el país, aplicando con equidad jurídica las mismas.*

r) *Hacer cumplir el pago de obligaciones tributarias pendientes del Servicio Nacional de Impuestos Internos.*”

5.1.24 AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), fue creada por el Título III de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (CTB) del 4 de agosto de 2003, como parte del poder ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP).

La AIT es un órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

La AIT tiene como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan por controversias entre el Contribuyente y la Administración Tributaria contra los actos definitivos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y Gobiernos Autónomos Municipales.

5.1.25 RECURSO DE ALZADA

Es el recurso que tiene el contribuyente para impugnar un acto definitivo de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales)

Es admisible contra:

- Resoluciones Determinativas
- Resoluciones Sancionatorias
- Resoluciones que denieguen total o parcialmente solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.

- Resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.
- Actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.
- Acto administrativo que rechaza la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.
- Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago
- Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.

El recurso de alzada debe presentarse ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria a cuya jurisdicción está sujeta la Autoridad Administrativa cuyo acto definitivo es objeto de impugnación, directamente en oficinas de la respectiva autoridad regional o a través de las oficinas del responsable departamental.

5.1.26 RECURSO JERÁRQUICO

Es un recurso de impugnación tributaria contra las Resoluciones del Recurso de Alzada, este recurso es conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación tributaria.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria tiene jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, el recurso jerárquico agota la vía de impugnación tributaria en sede administrativa.

CAPITULO VI

MARCO PRÁCTICO

6.1 ANTECEDENTES

El presente trabajo está dirigido a analizar y mostrar cómo la actual normativa tributaria, aplica la misma sanción a aquellos contribuyentes que se esfuerzan por cubrir su deuda tributaria y/o pagar sus Multas por Incumplimiento a Deberes Formales, como a aquellos que no lo hacen, básicamente en dos aspectos:

- 1.- Sanción por Omisión de Pago y su efecto en los pagos parciales de la deuda tributaria.
- 2.- Mostrar el efecto que podría tener la aplicación del Arrepentimiento Eficaz en el cobro de las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales (MIDF) en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto a las Transacciones (IT).

Los principales instrumentos que rigen esta investigación son la Ley 2492, Código Tributario Boliviano, “Servicio de Impuestos Nacionales”, edición 2014, la Ley 843 y libros de consulta, así mismo la experiencia profesional hacen que esta Memoria Laboral pueda alcanzar el objetivo señalado.

6.2 DECLARACIONES JURADAS

En base a la Ley 2492 Art. 78, las Declaraciones Juradas podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable,

cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del Contribuyente.

Cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, la rectificación se realizara previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento.

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

Una vez consolidada la información del Contribuyente y remitida a la Administración Tributaria se origina la denominada **deuda tributaria**.

Una declaración jurada no pagada o pagada parcialmente, se convierte en título de ejecución tributaria, el cobro es mediante medidas coactivas.

6.3 DEUDA TRIBUTARIA

CONCEPTO

En el Capítulo V, observamos lo que la Ley 2492 en su Artículo 47, nos describe la deuda tributaria, es necesario también repasar lo que en su reglamentación se nos aclara.

E Decreto Supremo N° 27310, Art. 8°, determina que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria, y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 47 de la Ley 2492 a tal efecto. Los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Es decir que al día siguiente del vencimiento, el tributo que debió pagarse, se convierte en tributo o impuesto omitido.

Los componentes de la deuda tributaria son:

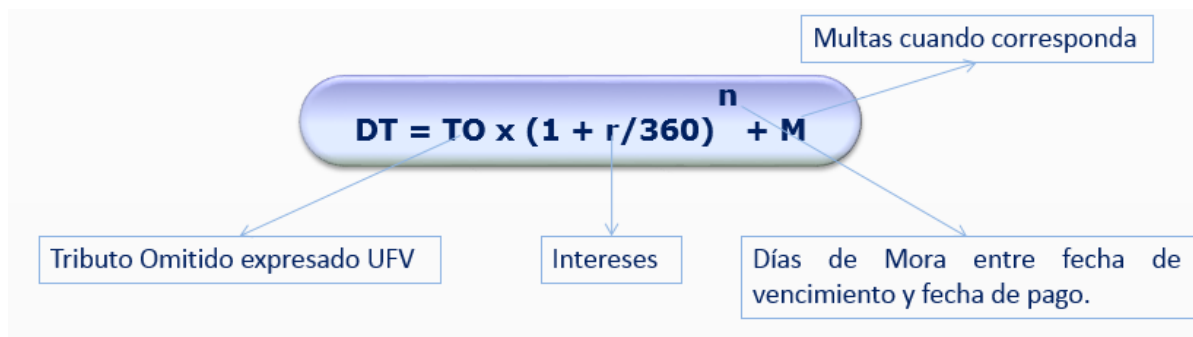
1. Tributo Omitido Actualizado a la fecha de vencimiento
2. Interés
3. Multas

La deuda tributaria tiene privilegio respecto de las acreencias de terceros, con excepción de los señalados en el siguiente orden:

1. Los salarios, sueldos y aguinaldos devengados de los trabajadores
2. Los beneficios sociales de los trabajadores y empleados, las pensiones de asistencia familiar fijadas u homologadas judicialmente y las contribuciones y aportes patronales y laborales a la Seguridad Social.

BASE DE CÁLCULO

La Ley N° 2492, Art. 47°, establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en UFV's y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:



FUENTE: Ley 2492 Art. 47

ELABORACIÓN: PROPIA

CARACTERÍSTICAS

- La obligación de pagar surge sin necesidad de intervención o requerimiento de la Administración Tributaria.
- El pago deberá ser convertido en moneda nacional.
- También se constituyen en deuda tributaria, los montos indebidamente devueltos.

6.4 SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO

IMPUESTOS OMITIDOS

Se determina la existencia del impuesto omitido, una vez establecida la base imponible ya sea por la determinación en base cierta o presunta.

Los impuestos omitidos son la comparación de que es, con lo que debió ser, estableciendo su diferencia.

La determinación en fiscalizaciones externas o verificaciones externas se realiza con la reconstrucción del impuesto verificado y comparado con lo declarado por el contribuyente.

La determinación en verificaciones externas puntuales o verificaciones internas se realiza con la identificación del ingreso no declarado o la desvirtualización de compras declaradas como válidas.

Concluido el trabajo de campo en auditoría tributaria se emite el dictamen, en la administración tributaria se emite el informe de actuación, estableciendo los antecedentes, el trabajo realizado, los hallazgos encontrados las conclusiones y recomendaciones.

Habiendo establecido los Impuestos Omitidos y/o Multas por Incumplimiento a Deberes Formales, estos deben ser calculados para determinar la deuda tributaria correspondiente, conforme el Art. 47 de la Ley 2492.

6.5 PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES

De acuerdo al Art. 108° del Código Tributario Boliviano, se clasifican en:

- a) Imposición de Sanciones no vinculadas al proceso de determinación
- b) Imposición de Sanciones vinculadas al proceso de determinación
- c) Imposición de Sanciones por devolución indebida de tributos
- d) Imposición de Sanciones por incumplimiento a planes de facilidades de pago.
- e) Imposición de Sanciones por presentación de declaraciones juradas con errores aritméticos.
- f) Imposición de Sanciones por falta de presentación de Declaraciones Juradas
- g) Imposición de Sanciones por declaraciones juradas presentadas que determinan la existencia de una deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente
- h) Imposición de Sanciones directas.

6.6 LA IRRETROACTIVIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA

“El principio general de irretroactividad de la ley tributaria, impide que puedan surgir obligaciones impositivas por situaciones o sucesos que hubieran tenido lugar o acaecido antes de la vigencia de la ley, y que transforme estas situaciones o sucesos en hechos impositivos. Si la ley tributaria, sobre todo aquella que se refiere al nacimiento de la obligación impositiva en relación con cualesquiera de sus elementos cuantitativos (hecho imponible, base de cálculo, tipo aplicable y sujeto pasivo), se aplicare retroactivamente, el ataque a la seguridad jurídica del contribuyente no solo significaría vulnerar sus derechos patrimoniales que estaban protegidos por una normatividad emanada de la ley, sino también desmoronar la confianza de los ciudadanos en sus gobernantes.

Obras de jurisprudencia, doctrinas jurídicas y respetables escuelas de diversas posiciones dogmáticas sobre la cuestión que tratamos, han sido recogidas a lo largo de varias décadas

por la legislación y jurisprudencia de los países, que de una forma u otra, han derivado en la formulación de una disposición elevada a rango de principio general del derecho que proclama la vigencia del aforismo latino “tempus regit actum”, traducida en la regla jurídica “Los actos jurídicos se rigen por la ley vigente en el tiempo en que se produjeron”. De este principio también se deriva, por lógica e irrefutable interpretación jurídica, que cualesquiera actos que se produzcan después de promulgada una ley posterior que altere y sea opuesta a la anterior, se regirán por la anterior.

El principio citado no es otra cosa, que la afirmación que las leyes, cualesquiera fuere la rama del derecho de que se traten, sólo rigen para el futuro y no pueden ser aplicadas retroactividad a los actos, hechos o situaciones realizados con anterioridad a la fecha en que fueron promulgadas. Sin embargo, factores sociales, económicos y jurídicos ligados a la necesidad de aplicar una verdadera justicia que considere el criterio de la equidad en determinadas ocasiones, ha conducido a que la doctrina jurídica y el derecho positivo, adopten en casos excepcionales, la aplicación retroactiva de ciertas leyes, convirtiéndose así el principio de no retroactividad de absoluto, en relativo. De lo dicho, se desprende que las leyes puede ser retroactivas cuando se apliquen a actos, o hechos acaecidos con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia, o irretroactivas, cuando se apliquen sólo a partir de la fecha de su promulgación o de la fecha que la propia ley promulgada señale.”

6.7 DESARROLLO PRÁCTICO DE OBJETIVO ESPECÍFICO 1

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO EN CONTRIBUYENTES CON PAGOS PARCIALES Y SIN ELLOS

La omisión de pago se configura por el solo vencimiento de la obligación tributaria, esto implica que al día siguiente de producido dicho vencimiento, la obligación entra en mora y como tal queda sujeta al cálculo y adición de los demás componentes de la deuda tributaria. Es decir que el concepto de deuda tributaria (DT) está vinculado indisolublemente a la mora y por consiguiente a la necesidad de actualizar la obligación al valor presente, para lo cual

el Tributo Omitido (TO) tiene que ser expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y se le van a añadir los respectivos intereses, para luego aplicarse la multa que debe ser calculada sobre el tributo omitido determinado.

Con las UFV's se satisface el propósito de actualizar el valor de la deuda al valor presente, es decir que se trata de incorporar al cálculo, el índice de inflación o el valor relativo de los precios de mercado; con el interés en cambio, se recuperan los costos financieros que representa el atraso en el pago. Hasta ahí no hay una sanción propiamente dicha, aunque pagar deudas con la aplicación simultánea de ambos índices (actualización y un interés compuesto) resulta mucho más oneroso del trato que recibe un deudor del sistema financiero. A ello se le debe añadir la multa que va reproducir el cálculo del tributo omitido, porque asciende al 100% de éste.

Para aplicar la sanción, primero se debe definir la base de cálculo de la multa que va llegar al 100% del tributo omitido y sobre el cuál podría operar el régimen de reducción de sanciones, es decir una rebaja porcentual dependiendo la oportunidad o fase en la que el contribuyente regulariza el pago. En efecto son dos aspectos si bien relacionados, también diferentes. En el primer caso se trata de cuantificar la sanción respecto del tributo omitido determinado y en el segundo, de cuantificar la reducción de la sanción en función del momento que se paga la obligación.

Pero resulta que, como la omisión opera al día siguiente del vencimiento, que sucede cuando el contribuyente efectúa un pago parcial de la obligación en mora antes de cualquier actuación de la administración, es decir es resultado de un acto espontáneo y voluntario, que perfectamente podría estar abarcado con en el concepto de arrepentimiento eficaz, cuya eficacia sin embargo está en duda dado que existen saldos pendientes, que justifican precisamente la aplicación de sanciones ya que en el supuesto de pago total no habría lugar a sanción; a primera vista entonces si la causa de la sanción es un tributo pendiente de pago,

es éste saldo la base de cálculo de la sanción; por la sencilla relación de causa y efecto. Por eso la fórmula de cálculo de la DT, si bien integra una multa ésta se calcula por fuera lo que quiere decir que debe reproducir el valor del tributo efectivamente adeudado (omitido).

Sin embargo, dado que la norma refiere el día posterior al vencimiento como el hecho constitutivo de la deuda tributaria, se han dado actos de determinación expedidos por la administración tributaria que propugnan que la sanción debe ser calculada según el quantum de la deuda tributaria con corte al vencimiento, independientemente de los pagos parciales que pudieren haberse efectuado entre el vencimiento y la determinación de la DT por la administración tributaria.

En la dirección de establecer una correcta medida de la sanción, es ilógico aplicarla sobre una hipotética deuda tributaria que si bien pudo estar vigente al día siguiente del vencimiento, cuando fue determinada, parte de la misma había sido satisfecha. Es que incuestionablemente el elemento esencial del tipo contravencional está dado por el tributo omitido, el cual no puede sino reflejar los saldos pendientes de pago que el sujeto pasivo tenga en favor del fisco a tiempo de su liquidación o determinación.

La pretensión de aplicar sanciones sobre hechos formales y no objetivos tiene un efecto desalentador sobre la conducta fiscal de los contribuyentes cumplidos así sea con tardanza porque se los confunde con los que no cumple ni siquiera tardíamente. Los primeros demostraron temor por cumplir antes de la intervención del fisco en cambio estos últimos no; sin embargo a ambos se los sanciona de igual manera.

Para tener una completa visión del tema vale la pena recordar que la introducción del concepto de arrepentimiento eficaz desde la Ley 2492 refleja un importante cambio de mentalidad respecto de la funcionalidad de la sanción especialmente en lo que toca a su papel disuasivo, porque permite a un contribuyente regularizar un tributo en mora, antes de la intervención de la administración tributaria, liberándose de la multa. Antes en cambio, no

había exoneración de la sanción, solamente rebajas limitadas, es decir que quien pagaba espontáneamente debía enfrentar una sanción de todas maneras así sea disminuida, lo cual no era atractivo para regularizar las obligaciones impagas. Inclusive en el régimen de incentivos o reducción de sanciones, esto operaba hasta la finalización del trabajo de fiscalización del ente administrativo solamente, como si el interés se redujera a facilitar el trabajo de los fiscalizadores, cuando en realidad el interés de fondo es auspiciar el pago (interés fiscal y no administrativo); ahora se puede pagar con rebajas inclusive estando en curso la impugnación.

Por otra parte la política fiscal no puede subordinar el interés fiscal al sancionatorio, ya que el fisco vive de la percepción de los tributos y no de las multas. En la medida que esto no se tenga claro, se corre el riesgo de instrumentar las sanciones pecuniarias en sentido inverso para el que verdaderamente han sido instituidas (persuasivo), con lo cual a la larga se perjudica la recaudación de ingresos fiscales.

Para revisar el caso expuesto de manera más objetiva, plantearemos el siguiente ejemplo:

Determinación de deuda Tributaria, sin considerar los pagos parciales:

Según el Decreto Supremo 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano de 09/01/2004 en su Artículo 42 y la RND10-0013-06 Artículo 1° donde contemplan el cálculo de la deuda tributaria para la aplicación de la sanción, sin incluir los pagos parciales realizados antes de una actuación de la Administración Tributaria, el importe de pago para la sanción es¹⁶:

Contribuyente A.

En base al movimiento de su periodo fiscal en septiembre 2012, declara en su formulario 400 un impuesto determinado de Bs. 674.-

¹⁶ Anexo

La terminación de su NIT es 1 y en el mes de octubre el día 14 cae domingo por esta razón su plazo de vencimiento es el día 15/10/2012.

En fecha 17/10/2012 realiza un pago de Bs. 674.- (no se percató de cancelar Bs. 1.- por interés por 2 días de retraso en el pago). A valor presente este pago representa Bs. 673.- como pago parcial de la deuda y Bs. 1 como interés.

En fecha 13/11/14 mediante una notificación, se le informa que se le está sancionando por el pago incompleto que realizo en este periodo.

Impuesto Determinado : Bs. 674.-

Pago parcial posterior : Bs. 673.-

Tributo Omitido : Bs. 1.-

UFV fecha de vencimiento : 1.78461

UFV fecha de pago : 2.00331

Tasa de Interés : 10.24

Cálculo del Mantenimiento de Valor:

$$MV = \left[\frac{UFV_{fp}}{UFV_{fv}} - 1 \right] \times TO_{BS}$$

Donde:

MV: Mantenimiento de Valor

UFV fp= Unidad de Fomento a la Vivienda de la fecha de pago

UFV fv= Unidad de Fomento a la Vivienda de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria

$$MV = \left[\frac{2.00331}{1.78461} - 1 \right] * 674_{Bs}$$

$$MV = \left[0.12254778 \right] * 674_{Bs}$$

$$MV = 82.60_{Bs}$$

Cálculo del Tributo Omitido Actualizado (TO_{BsAct}):

$$TO_{BS Act} = TO_{BS} + MV$$

$$TO_{BsAct} = 674 + 82.60$$

$$TO_{BsAct} = 757$$

Calculo de la Sanción por omisión al pago:

$$TO_{BsAct} = 757$$

Sanción 100% = 757

De acuerdo al Artículo 165° de la Ley 2492 y los artículos 8° y 42° del DS N°27310, la Omisión de Pago será sancionada con una Multa equivalente al 100% del monto del tributo omitido, calculado a la fecha del vencimiento expresado en UFV.

Además debemos aclarar que la sanción calculada en nuestro ejemplo se encuentra amparada también en La Ley 2492, Art. 156, donde nos menciona la reducción de sanciones.

Determinación de deuda Tributaria, considerando los pagos parciales como parte esta:

Basándose en un caso idéntico al expuesto en punto anterior, salvo que ahora se planteará con una liquidación tomando en cuenta los pagos parciales como parte integrante de la deuda tributaria, antes de la intervención de la Administración Tributaria:

Contribuyente A.

En base al movimiento de su periodo fiscal en septiembre 2012, declara en su formulario 400 un impuesto determinado de Bs. 674.-

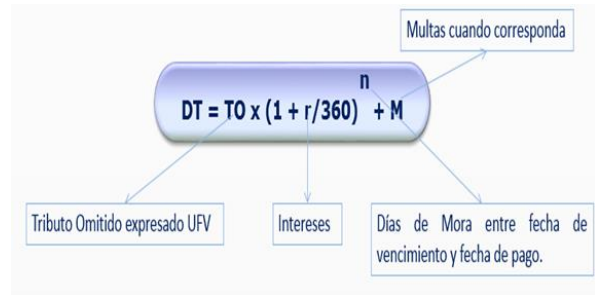
La terminación de su NIT es 1 y en el mes de octubre el día 14 cae domingo por esta razón su plazo de vencimiento es el día 15/10/2012.

En fecha 17/10/2012 realiza un pago de Bs. 674.- (no se percató de cancelar Bs. 1.- por interés por 2 días de retraso en el pago). A valor presente este pago representa Bs. 673.- como pago parcial de la deuda y Bs. 1 como interés.

En fecha 13/11/14 se le notifica que se le esta sancionando por el pago incompleto que realizo en este periodo.

Con una liquidación basada en la ley 2492 Art. 165 “... Será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado **para la deuda tributaria...**”, si incluimos los pagos parciales como parte de la deuda tributaria tendríamos el siguiente escenario:

Impuesto Determinado : Bs. 674.-
 Pago parcial posterior : Bs. 673.-
 Tributo Omitido : Bs. 1.-
 UFV fecha de vencimiento : 1.78461
 UFV fecha de pago : 2.00331
 Tasa de Interés : 10.24



$$DT = 1 * \left[1 + \frac{10.24}{360} \right]^2 + 0$$

$$DT_{UFV} = 1 \text{ UFV's}$$

Cálculo de la Sanción al 100%:

$$DT_{Bs} = 2.00$$

$$\text{Sanción 100\%} = 2.00$$

CUADRO RESUMEN

CONCEPTO	SIN CONSIDERAR EL PAGO PARCIAL	CONSIDERANDO EL PAGO PARCIAL
----------	--------------------------------	------------------------------

Impuesto Determinado	674.-	674.-
Pago parcial posterior	673.-	673.-
Tributo Omitido	1.-	1.-
UFV Fecha de Vencimiento	1.78461	1.78461
UFV Fecha de Pago	2.00331	2.00331
Tasa de Interés	10.24%	10.24%
Mantenimiento de Valor	82.60	82.60
Tributo Omitido Actualizado en Bs	757.-	2.-
Sanción al 100%	757.-	2.-

FUENTE: LIQUIDACION OBTENIDA DE UN CONTRIBUYENTE POR EL S.I.N.

ELABORACION: PROPIA

Como puede observarse en el cuadro resumen, el tributo omitido actualizado muestra una distorsión con la realidad, ya que un contribuyente que realizó pagos parciales a su deuda tributaria, aparece como si no hubiera realizado ningún pago, a la par de otro contribuyente que no realizó ninguna regularización a su situación tributaria; por ello es que tanto el primero como el segundo, reciben una sanción idéntica, sin considerar el hecho expuesto.

En cambio, cuando se consideran los pagos parciales como parte del cálculo del Tributo Omitido, la sanción que recibe un contribuyente que trató de regularizar su situación tributaria realizando pagos parciales, no es la misma que aquella que recibe un contribuyente negligente en normalizar su situación tributaria con el fisco.

6.8 DESARROLLO PRÁCTICO DE OBJETIVO ESPECÍFICO 2

MULTAS POR INCUMPLIMIENTO A DEBERES FORMALES

a. Concepto. Según el artículo 162° del CTB (Incumplimiento de Deberes Formales).

“I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias,

será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y en la omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.”

El anexo I de la RND10-0032-15 que entró en vigencia a partir del 1ro. de diciembre de 2015, nos muestra una mejora en el incentivo para el Contribuyente a fin de regularizar cualquier situación pendiente con la Administración Tributaria y a la vez crea de manera más efectiva una conciencia fiscal, ya que en ella se muestran reducciones, que por cumplimiento de plazos el Contribuyente quedaría beneficiado. A continuación exponemos solo los puntos donde hace referencia a una reducción de sanciones tenemos:

REGIMEN GENERAL

INCUMPLIMIENTO AL DEBER FORMAL	IMPORTE DE LA SANCION	
	Personas naturales, Empresas unipersonales y Sucesiones indivisas	Personas Jurídicas

3. INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON EL REGISTRO Y ENVÍO DE LA INFORMACIÓN OBLIGATORIA

LIBROS DE COMPRAS Y VENTAS IVA

		1.000 UFV	2.000 UFV
3.1	No envío de Libros de Compras y Ventas IVA por periodo fiscal o gestión anual según corresponda.	Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.	Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.
3.4	Envío de Libros de Compras y Ventas IVA con errores de registro, por periodo fiscal o gestión anual, según corresponda.	De 3 a 20 registros con error, 50 UFV De 21 a 50 registros con error, 100 UFV De 51 o más registros con error 200 UFV	De 3 a 20 registros con error, 100 UFV De 21 a 50 registros con error, 200 UFV De 51 o más registros con error 400 UFV

BANCARIZACIÓN

3.5	No envío de la información (Registro Auxiliar) a través del Módulo de Bancarización de acuerdo a normativa específica vigente.	<p style="text-align: center;">1.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>	<p style="text-align: center;">2.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>
3.8	Envío de la información (Registro Auxiliar) con errores de registro, a través del Módulo de Bancarización.	<p>De 3 a 20 registros con error, 50 UFV</p> <p>De 21 a 50 registros con error, 100 UFV</p> <p>De 51 o más registros con error 200 UFV</p>	<p>De 3 a 20 registros con error, 100 UFV</p> <p>De 21 a 50 registros con error, 200 UFV</p> <p>De 51 o más registros con error 400 UFV</p>
FORMULARIO 110 V.3. Y AGENTES DE RETENCIÓN			
3.9	No envío de la información a través del Módulo RC IVA, por periodo fiscal (Agentes de Retención).	<p style="text-align: center;">1.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>	<p style="text-align: center;">2.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>
ESTADOS FINANCIEROS Y OTROS DEBERES FORMALES DE REGISTRO DE INFORMACIÓN			

3.16	No envío de Estados Financieros de forma digital (Formulario Electrónico 605).	<p style="text-align: center;">2.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>	<p style="text-align: center;">4.000 UFV</p> <p>Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información hasta los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.</p>
INFORMACION SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS			
3.30	Presentación del Estudio de Precios de Transferencia – EPT en formato físico fuera de plazo.	50% de la máxima sanción establecida en el Artículo 162 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, hasta antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.	
3.31	Envío del Estudio de Precios de Transferencia – EPT en formato digital fuera de plazo.	50% de la máxima sanción establecida en el Artículo 162 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, hasta antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.	
3.33	Envío del Formulario 601 Declaración Jurada Informativa de Operaciones con partes vinculadas fuera de plazo.	50% de la máxima sanción establecida en el Artículo 162 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, hasta antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.	

5 AGENTES DE INFORMACION			
5.1	No presentar información en la forma, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información.	1.500 UFV Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información a los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.	3.000 UFV Se podrá reducir la multa al 50% si el contribuyente presenta la información a los 20 días siguientes de notificado con el acto administrativo que inicia el procedimiento sancionador.
5.3	Presentar información por los agentes de información con datos erróneos.	De 3 a 20 registros con error, 50 UFV De 21 a 50 registros con error, 100 UFV De 51 o más registros con error 200 UFV	De 3 a 20 registros con error, 100 UFV De 21 a 50 registros con error, 200 UFV De 51 o más registros con error 400 UFV
7 INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES RELACIONADOS CON FACTURAS, NOTAS FISCALES O DOCUMENTOS EQUIVALENTES			

7.4	Emisión de facturas o notas fiscales fuera de la fecha límite de emisión en dosificaciones por cantidad, o emisión de facturas o notas fiscales utilizando una dosificación no vigente en dosificaciones por tiempo. (Por dosificación)	De 1 a 50 facturas 50 UFV, De 51 a 100 facturas 100 UFV, De 101 a 1.000 facturas 200 UFV, De 1.001 a 10.000 facturas 500 UFV, De 10.001 facturas en adelante 1.000 UFV
7.6	Emisión de facturas o notas fiscales incumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, excepto emisión fuera de la fecha límite de emisión. (Por periodo fiscal)	De 1 a 50 facturas 50 UFV, De 51 a 100 facturas 100 UFV, De 101 a 1.000 facturas 200 UFV, De 1.001 a 10.000 facturas 500 UFV, De 10.001 facturas en adelante 1.000 UFV

Esto muestra que la Administración Tributaria busca incentivar al Contribuyente a tratar de llevar sus registros sin tanta carga por multas y sanciones en las que pueda incurrir voluntaria e involuntariamente, asimismo se logrará recaudar a un corto plazo los importes por cobro de sanciones. Ya que si el contribuyente incurre en una de estas contravenciones podrá aún así acogerse a una reducción de sanciones beneficiándose por pagar en plazo determinado en la ley.

La aplicación del Arrepentimiento Eficaz en el cobro de las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales (MIDF) en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto a las Transacciones (IT), en base a lo anteriormente expuesto, beneficiaria de manera más puntual en las recaudaciones por estas sanciones, siendo que estos impuestos son, después del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), los de mayor recaudación, según cuadro expuesto en la Memoria Anual 2014 del Servicio de Impuestos Nacionales:

**Recaudación por tipo de impuesto
(en millones de Bs)**

Impuesto	Recaudación a Diciembre		Crecimiento		Participación 2014	
	2013	2014	Absoluto	Porcentual	M. Interno	Total
IVA Mercado Interno	8.587,9	10.033,4	1.445,5	17%	32,1%	20,2%
IT	3.703,0	4.133,8	430,9	12%	13,2%	8,3%
IUE	11.279,9	12.283,9	1.004,0	9%	39,3%	24,7%
ICE Mercado Interno	1.514,1	1.690,8	176,6	12%	5,4%	3,4%
ITF	384,1	400,6	16,5	4%	1,3%	0,8%
IVME	305,8	311,4	5,6	2%	1,0%	0,6%
IJ IPJ	22,6	30,6	8,0	35%	0,1%	0,1%
RC-IVA	363,9	439,1	75,2	21%	1,4%	0,9%
Otros Impuestos (ISAE, TGB, Venta Valores, PT)	100,8	124,2	23,4	23%	0,4%	0,2%
Facilidades de Pago	807,1	1.339,6	532,5	66%	4,3%	2,7%
Conceptos Varios	439,2	398,7	-40,5	-9%	1,3%	0,8%
RTS	16,9	20,2	3,3	20%	0,1%	0,0%
RAU	22,7	22,6	-0,1	0%	0,1%	0,0%
STI	0,1	0,1	0,0	19%	0,0%	0,0%
Total Recaudación Mercado Interno SIN	27.548,0	31.229,0	3.681,0	13%	100%	63%
IDH	15.542,6	15.601,9	59,3	0%	n/a	31,4%
IEHD Mercado Interno	2.748,9	2.888,9	140,0	5%	n/a	5,8%
Total Recaudación SIN	45.839,5	49.719,7	3.880,3	8%		100,0%

FUENTE:http://www.impuestos.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=1404:la-recaudaci%C3%B3n-de-impuestos-en-2014-cerr%C3%B3-en-bs-49-719,7-millones&catid=100:prensa&Itemid=565

ELABORACION: Servicio de Impuestos Nacionales

Además porque estas obligaciones mensuales son las más comunes en la masa de Contribuyentes, y su tratamiento está expuesto a un alto riesgo de retraso en su presentación.

Una pequeña encuesta llevada adelante en un universo de 25 contribuyentes, reveló los siguientes datos:

- a) A la pregunta: ¿Conoce la cuantía de Multa por Incumplimiento a Deberes Formales (IVA - IT) en sus declaraciones?

Un 72% respondió SI, 20% respondió NO y 8% no respondió.

- b) A la pregunta: ¿Alguna vez cancelo dichas multas?

Un 44% respondió SI, 52% respondió NO y 4% no respondió.

- c) A la pregunta: ¿Sabía Ud. que la multa por Incumplimiento a Deberes Formales por la no presentación de una Declaración Jurada, es la misma que la multa por la presentación fuera de plazo?

Un 16% respondió SI, 76% respondió NO y 8% no respondió.

- d) A la pregunta: Si Ud. Supiera que si paga antes de una actuación de la Administración Tributaria se beneficiaría de una reducción de sanciones por estos Incumplimientos a Deberes Formales, ¿Usted pagaría prontamente su multa?

Un 92% respondió SI, 8% respondió NO y 0% no respondió.

1. A la pregunta: Sabiendo que el Servicio de Impuestos Nacionales, es un ente recaudador de Impuestos y no así de sanciones, ¿Ud. está de acuerdo en que exista reducción de sanciones en las Multas por Incumplimiento a Deberes Formales en el IVA y el IT?

Un 92% respondió SI, 8% respondió NO y 0% no respondió.

Como se puede inferir de estos resultados, un alto porcentaje de contribuyentes, estaría dispuesto a regularizar su situación tributaria, si un régimen de incentivos estuviera vigente y les permitiese reducir el importe de sus sanciones tributarias con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT).

CAPÍTULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1 CONCLUSIÓN (Sanciones)

Nuestra actual legislación toma los pagos parciales realizados por un contribuyente “por fuera”, es decir que no los incluye en la fórmula para determinar la Deuda Tributaria; una vez obtenida esta, toma estos pagos como si el contribuyente recién los estuviera realizando, con la salvedad de considerar su actualización.

Es por esta razón que cuando un contribuyente realiza pagos parciales intentando arreglar su situación tributaria, recibe la misma sanción que aquel contribuyente que fue negligente en estado similar.

El ejemplo que se planteó en la presente Memoria Laboral, es un caso real de un contribuyente que realizó el pago dos días después de su vencimiento. En ese tiempo, un número de trámite (que sirve para el pago de impuestos ante las Entidades Financieras) permanecía vigente hasta incluso 3 días después del vencimiento, todo para facilitar al contribuyente la cancelación de su deuda.

Este contribuyente lo entendió así y realizó el pago directo, sin estar informado de la situación en la que lo ubicaba la normativa vigente. Después de 2 años, fue notificado y sancionado por la diferencia de su deuda de Bs. 1.- con un importe de Bs. 152.-, sanción que a todas luces es injusta ya que la normativa vigente no consideró para el cálculo de la sanción, el importe pagado con anterioridad por este contribuyente.

RECOMENDACIÓN.

Con el fin de mostrar mayor equidad en la normativa tributaria vigente referente al cálculo de la Sanción por Omisión de Pago de los contribuyentes y sancionar realmente a los que no cancelan sus obligaciones tributarias, además de alguna manera incentivar el interés de los otros contribuyentes que realmente se preocupan por pagar dichas obligaciones, aunque no sea el total; es que recomendamos pueda incluirse dentro del cálculo de la fórmula del Tributo Omitido, los pagos parciales a valor presente realizados por los contribuyentes, en futuras modificaciones a la Ley.

7.2. CONCLUSIÓN (M.I.D.F.)

Con respecto a la no aplicación de ninguna figura similar al arrepentimiento eficaz en las sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales por presentaciones fuera de Plazo o por la no presentación de estas en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT), debemos resaltar que estas dos figuras en esencia son totalmente diferentes, ya que la primera refleja una conducta del contribuyente pro reparo de cumplimiento de obligaciones, mientras que la segunda muestra dejadez y negligencia en situación similar; sin embargo, para la Administración Tributaria ambas situaciones tienen la misma figura y reciben la misma sanción.

RECOMENDACIÓN.

Por lo expuesto recomendamos que en futuras modificaciones a la normativa tributaria, se considere también una diferenciación y una reducción a manera de incentivo para las declaraciones presentadas fuera de plazo, a fin de motivar al contribuyente a regularizar su situación tributaria con el ente recaudador.

BIBLIOGRAFIA

Leyes, decretos y otra normativa

- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1987. Ley 843 Texto Ordenado Vigente, febrero de 2005
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley 2492 Código Tributario Boliviano
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1987. D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado. Febrero de 1987.
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1995. D.S. 24051 Reglamento al Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas. junio de 1995
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1992. Ley 1314 de Modificaciones a las Alícuotas de los Impuestos IVA, RC-IVA e IT. Febrero de 1992
- BOLIVIA. Servicio de Impuestos Nacionales. 2014. RND 10-0025-14 Sistema de Facturación Virtual. Enero de 2016
- BOLIVIA. Servicio de Impuestos Nacionales. 1999. RA 05-0039-99. agosto de 1999
- BOLIVIA. Autoridad de Impugnación Tributaria. 2010. Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0309/2010. Agosto del 2010.

Libros

- Benitez Rivas, Alfredo. 2014. Derecho Tributario. La Paz – Bolivia. Azul Editores. 453p.
- Valdez Montoya, Jorge. 2009. Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos. La Paz – Bolivia. Editorial Quatro Hnos. 458p.

- Peña Cespedes, Abel. 2010. Sistema Tributario Boliviano. La Paz – Bolivia. Ed. Peña del Villar.
- Sabino Carlos. 1991. Diccionario de Economía y Finanzas. Editorial Panapo.

Direcciones Web

- Heredia García, Hilton. La construcción crece 8.04% y desafía la desaceleración [en línea]
<<http://www.eldeber.com.bo/economia/construccion-crece-04-y-desafia.html>> [consulta: 20/12/15]
- Impuestos clausuró en julio 60 edificios en construcción [en línea]
<<http://www.paginasiete.bo/economia/2014/8/16/impuestos-clausuro-julio-edificios-construccion-29548.html>> [consulta: 15/12/15]

Otros

- Memoria 2014. Servicio de Impuestos Nacionales. 2015. La Paz – Bolivia
- Memoria 2013. Servicio de Impuestos Nacionales. 2014. La Paz – Bolivia
- Memoria 2012. Servicio de Impuestos Nacionales. 2013. La Paz – Bolivia