



Diplomado en Tributación
Primera Versión

Monografía Final

Reglas de Valoración en la definición de la base imponible: apuntes en torno a su constitucionalidad.

Postulante: Boris V. Aliaga Ferrufino

La Paz – Bolivia

2005

Índice

Introducción	01
1. Selección y Formulación del Problema	02
1.1. Justificación Teórico Doctrinal	02
1.2. Justificación Metodológica	03
1.3. Justificación Práctica	03
2. Determinación de los Objetivos	04
3. Estructura de la Monografía	04
Capítulo Primero	
De presunciones y figuras asociadas: la regla de valoración	05
1. Presunciones jurídicas	05
1.1. Clasificación de las presunciones jurídicas	08
1.2. Las presunciones y el artículo 47° de la Ley N° 843	09
2. La Regla de Valoración	12
2.1. Razonamientos que legitiman el uso de reglas de valoración	14
Capítulo Segundo	
Reglas de valoración y principios constitucionales tributarios	18
1. La constitución y los principios tributarios que contiene	18
2. Los principios constitucionales y la regla de valoración	21
2.1. Los principios de proporcionalidad y generalidad	21
2.2. El principio de generalidad	22

2.3. Principio de Capacidad Contributiva	23
2.4. El principio de Igualdad	25
2.5. El principio de legalidad	27
Conclusiones y Recomendaciones	30
1. Conclusiones	30
2. Recomendaciones	32
Bibliografía	
ANEXOS	

Introducción

Los ciudadanos bolivianos que se ganan la vida desarrollando una actividad como profesionales o se dedican a un oficio de forma independiente se encuentran alcanzados por el régimen tributario del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, sobre la base de un tratamiento diferenciado del resto de los sujetos alcanzados pues no se les permite realizar deducciones de la utilidad bruta que obtienen para determinar la utilidad gravable, sino que se les impone pagar tributos sobre el 50% de sus ingresos brutos.

En conocimiento de este hecho, muchos profesionales y gremios que los acogen han debatido sobre la justicia o injusticia de este tratamiento. Ahora bien, debatir sobre la justicia o injusticia de un tributo conducirá tarde o temprano a concretizar ese criterio para discutir jurídicamente sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del régimen del que son sujetos los profesionales independientes, pues los principios tributarios que alcanzan el rango constitucional son justamente parámetros de justicia tributaria.

Se ha cuestionado el tratamiento impositivo de los profesionales por utilizar una presunción absoluta para definir la base imponible, sentido en el cual el gremio que reúne a los abogados del país demandó ante la Corte Suprema de Justicia la inaplicabilidad del régimen anotado por inconstitucional; el resultado no fue el mejor pues se declaró improbada la demanda¹.

Independientemente de los pormenores del proceso, hay que resaltar que ni la demanda ni la sentencia cuestionaron la naturaleza de la figura que se utiliza para definir la base imponible, en otros términos, siempre se la consideró como una presunción absoluta. En opinión de quien elabora esta monografía ese enfoque no es adecuado.

¹ Sentencia N°7/2002, de fecha 22 de enero de 2002, emitida por la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de Bolivia.

En una primera aproximación, en ocasión de obtener la licenciatura en derecho, luego de examinar con detenimiento la figura utilizada por el artículo 47° de la Ley N° 843 para crear la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para la categoría de profesionales independientes, se consideró aquella como una ficción jurídica, sentido en el cual se estimó que existía conflicto entre esa figura y principios tributarios adoptados por la constitución política boliviana.

Existe sin embargo en la doctrina una categoría jurídica que no ha sido considerada: las reglas de valoración. A través de esta figura, el legislador asigna un valor prefijado a uno de los elementos de la obligación tributaria, concretamente a la base imponible. La segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 hace precisamente eso, fija un valor a la base imponible, mide la capacidad contributiva de los sujetos alcanzados mediante un valor prefijado.

En ese sentido, se pretende partir de la premisa que la figura utilizada en el artículo 47° de la Ley N° 843 sea efectivamente una Regla de Valoración, de forma que pueda analizarse si la pertenencia a dicha categoría jurídica legitimaría constitucionalmente su utilización en la creación de la base imponible.

1. Selección y Formulación del Problema.

En el marco de las consideraciones anotadas se plantea como problema de la presente monografía: ¿la pertenencia de la figura indiciaria utilizada para crear la base imponible en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 a la categoría jurídica de la Reglas de Valoración, legitima su utilización en el marco de los principios tributarios adoptados por la Constitución Política del Estado de Bolivia?

1.1. Justificación Teórico Doctrinal.

La propuesta del tema en cuestión y del problema que origina, encuentra su justificación en la orientación hacia el análisis teórico de la coherencia jerárquica de la utilización de una figura bajo el esquema de una Regla de Valoración y la norma constitucional.

Dicha coherencia no hace otra cosa que legitimar la norma y su contenido en el orden jerárquico normativo vigente en Bolivia, pues el poder de imperio del Estado en virtud del cual ejerce a su vez su poder tributario, no es en modo alguno absoluto ni arbitrario; se trata de un gobierno de leyes y no de hombres y/o instituciones, donde el escaño normativo más alto está dado por una Constitución a la cual la masa de normas inferiores debe acomodarse.

1.2. Justificación Metodológica.

La teoría de la tridimensionalidad del Derecho entiende que el fenómeno jurídico es susceptible de ser abordado a partir de los aspectos normativos, fácticos o axiológicos del Derecho, siendo que a cada uno de esos aspectos le corresponde un método dogmático-teórico, empírico sociológico o axiológico-filosófico-jurídico respectivamente (Witker, 1994), será entre alguno de éstos que se elija el método que conducirá el trabajo.

Se plantea así la utilización de un enfoque dogmático-jurídico para el desarrollo de la monografía, pues se pretende realizar un análisis teórico de la relación de coherencia que debe existir entre dos cuerpos normativos ordenados de manera jerárquica, en el caso concreto la Ley N° 843 y la Constitución Política del Estado.

Sobre el marco señalado se encara el trabajo en base a las fuentes formales del Derecho con abstracción de otros elementos, utilizando como técnicas de investigación la revisión de archivos y el análisis de contenidos².

1.3. Justificación Práctica.

En esencia la justificación práctica tiene que ver con la relevancia y pertinencia del trabajo y de las ideas vertidas en él.

² La revisión de archivos hace referencia básicamente al estudio de los textos normativos y la doctrina referida al tema del trabajo; el análisis de contenidos consiste en el examen analítico de los referidos archivos.

En ese sentido, la relevancia del trabajo se asienta en su enfoque hacia el respeto de los principios tributarios de jerarquía constitucional; mientras la pertinencia se manifiesta en la finalidad de asumir elementos teóricos que sustenten la admisibilidad o no de categorizar a la figura utilizada para crear la base imponible en el caso de profesionales independientes en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas como una Regla de Valoración y asumir que dicha categorización legitima constitucionalmente su utilización.

2. Determinación de objetivos.

En orden a organizar el desarrollo de la monografía y en el marco del problema planteado se consideran como objetivos del trabajo monográfico:

- Examinar la figura utilizada en la creación de la base imponible dentro de la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 considerada como una Regla de Valoración.
- Identificar la posible vulneración de principios constitucionales tributarios a través de la utilización de una Regla de Valoración en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843.

3. Estructura del trabajo monográfico.

Esta monografía se desarrolla a partir de una introducción que contiene una breve explicación del tema, la formulación del problema, sus justificaciones y la determinación de objetivos; dos capítulos, el primero aborda la figura indiciaria utilizada por el artículo 47° de la Ley N° 843 para la categoría de profesionales, mientras que el segundo enfatiza el análisis de coherencia entre esa figura y principios constitucionales tributarios; finalmente se exponen las conclusiones a las que guió el análisis desarrollado en el trabajo y una recomendación como alternativa de solución técnica del problema.

Capítulo I

De presunciones y figuras asociadas: la regla de valoración.

1. Presunciones jurídicas.

En el contexto que entiende a la base imponible como aquél componente que dimensiona económicamente el hecho generador, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas define y tiene como ese componente a la *utilidad neta*, resultante de la operación de deducir de la utilidad bruta aquellos gastos que hayan sido necesarios para la obtención de aquella.

Sin embargo de la consideración anotada, ella encuentra su excepción en el marco del tratamiento de los profesionales independientes dentro del Impuesto sobre las Utilidades. A decir de la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 "En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos" (Gaceta Oficial de Bolivia, 2005: 24). El texto referido, introducido por la Ley N° 1606, parece utilizar una presunción absoluta para definir la base imponible, y la irresolución en cuanto a afirmar si se trata o no de una presunción no es gratuita, sino que encuentra eco en la doctrina en materia de presunciones.

En efecto, el estudio de las presunciones y figuras asociadas a éstas en el campo del derecho ha merecido apasionantes estudios e investigaciones, de forma que la aplicación y correspondiente proliferación de esas figuras en el Derecho Tributario es ampliamente reconocida. En torno a ellas se ha dicho que responden "a la necesidad de dotar de eficacia y oportunidad a la función recaudadora" (Rodrigo, 2000: 29),

asociándolas también como mecanismos dirigidos hacia la determinación de la obligación tributaria de manera indiciaria.

También existe amplia coincidencia en lanzar continuas advertencias previas al estudio de estas figuras, pues se tiene claro que son variados los significados atribuidos al término **presunción**, por no haberse podido desligar el significado vulgar o común del término de los fines con los cuales es utilizada en el lenguaje jurídico³.

La Real Academia de la Lengua Española entiende el término como sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello (Real Academia de la Lengua Española, 1992: v. Presumir), se trata del significado general que describe aquello que entiende por presumir y que Heddeman entiende como "aquél grado de convicción que cuenta de antemano con la posibilidad de una demostración de la realidad contraria, pero que, a pesar de eso, y tras previas vacilaciones, se pronuncia decididamente por una de las dos soluciones posibles" (Marín-Barnuevo, 1996: 57).

En un sentido más técnico-jurídico del significado, "La presunción es un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia,..." (Eseverri, 1995: 17), concepción que distingue un proceso lógico existente entre dos hechos, el cual constituye elemento imprescindible para configurar una presunción, un juicio lógico basado en las reglas de la experiencia.

Ahora, el objeto del juicio lógico referido está conformado con hechos jurídicos de los cuales se tiene certeza que han ocurrido u ocurren, con el fin de determinar, en base a los conocidos, hechos de los cuales no se tiene la misma certeza y que son de relevancia para el derecho. Por medio de las presunciones se logrará tener por cierto o al menos como probable un hecho que se desconoce con base en otro que sí se conoce, a través de un razonamiento o juicio lógico que vincule ambos.

³ De esta opinión son partícipes los profesores Marín-Barnuevo (1996), Eseverri Martínez (1995) y López Molino (1999), quienes en líneas generales están de acuerdo en las notas confusas entre las que se debaten los juristas a tiempo de inmiscuirse en el campo de la presunción jurídica.

Por definición se plantea que "la presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos" (Marín-Barnuevo, 1996: 71).

La definición anotada deja entrever tres elementos que hacen a la configuración de la presunción jurídica:

- Una afirmación base o hecho inferente, constituida por aquellos hechos ciertos, que pueden comprobarse y por ello se confía en su autenticidad, y que se erige en el instrumento para lograr el convencimiento sobre la realidad de otro hecho distinto.
- Una afirmación presumida, llamada también resultado o hecho inferido. Se trata de aquél hecho no probado directamente, sino cuya veracidad se consigue por medio de la acreditación de la afirmación base, en definitiva un hecho consecuencia del hecho inferente.
- El tercer elemento que hace a la presunción resulta ser el nexo lógico que vincula las dos afirmaciones indicadas, se trata del razonamiento que según las reglas del criterio humano permite afirmar la existencia o validez de la afirmación resultado a partir de la acreditación de la afirmación base.

Doctrinalmente existe acuerdo en exigir la presencia de estos tres elementos para atribuir el carácter de presunción jurídica a un instituto normativo, extremo que se confirma en tanto se estima que "Una norma de apariencia presuntiva en cuyo contenido no sea posible escindir con claridad tales elementos, no podría calificarse como presunción jurídica (Rozas, 1993: 22).

Otro punto en el cual parece existir consenso gira en torno al contexto en el cual actúan las reglas o normas presuntivas. Concebida como herramienta que determina realidades específicas, vale decir hechos, el régimen en el que encajan las presunciones es el de la prueba⁴. La legislación boliviana no es la excepción, pues el Código Civil de Bolivia en su Libro Quinto, Título I, relativo a las pruebas en general, reserva el Capítulo III al manejo de las presunciones, aunque omitiendo asignarle cuando menos una noción, a diferencia del Código Civil Italiano que en el tratamiento de las presunciones, Libro Sexto del Título II también referido a las Pruebas, entiende que "Las presunciones son las consecuencias que la ley o el juez saca de un hecho conocido para remontarse a un hecho desconocido" (Código Civil Italiano: art. 2727).

1.1. Clasificación de las presunciones jurídicas.

La clasificación más difundida, quizá por ello la más aceptada reconoce entre presunciones judiciales y legales según el órgano de poder del cual emergen.

Por presunción judicial se entiende aquella que realiza el llamado a resolver una cuestión, generalmente el juez y por ello el calificativo de *judicial*, sin que la presunción se haya establecido en algún texto normativo. Su utilidad como guía a la persona del juez para formarse una convicción se nota cuando se define a este tipo de presunción como "la acción y el efecto de conjeturar el juez, mediante razonamiento de analogía o inductivo-deductivos, la existencia de hechos desconocidos, partiendo de los conocidos" (Couture, citado por Sentis Melendo, 1990: 129).

Aquellas presunciones provenientes de un texto normativo, creadas por ley, se denominan presunciones legales, "no es otra cosa que un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente" (Dellepiane, citado en OMEBA, 1990 t. XVI: 953). En este tipo de presunciones se distinguen aquellas **relativas** o *iuris tantum* y aquellas **absolutas** o *iuris et de iure* utilizando como criterio para diferenciarlas el

⁴ A propósito, el aforismo "Praesumptioni locus est, cum veritas alio modo investigari non potest (Sentis Melendo, 1990: 129), que se traduce como: *la presunción tiene lugar cuando no hay otro modo de investigar la verdad*, confirma el tratamiento que la legislación le da a las presunciones.

hecho de que admitan o no admitan prueba en contrario, las presunciones absolutas efectivamente admiten prueba en contra mientras que las absolutas no.

Sintetizando lo expuesto la literatura señala que "De la doctrina general sustentada sobre las mismas, y teniendo presente que a través de ellas se trata de averiguar un hecho desconocido partiendo de otro conocido, se dice que cuando la deducción lógica la crea el propio legislador la presunción es legal, pudiendo adoptar la modalidad de *iuris tantum* cuando admiten la prueba en contrario, o bien *iuris et de iure* cuando la ley fija el hecho presumido sin dar posibilidad alguna de rebatirlo; junto a ellas existen las conocidas como presunciones *hominis* o simples, en las que la deducción lógica proviene del juez o del órgano administrativo que resuelve" (Eseverri, 1995: 19)

1.2. Las presunciones y el artículo 47° de la Ley N° 843.

Tomando la figura inscrita por la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 en el régimen del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y comparándola con la clasificación que se conoce de las presunciones, en principio parecería que se trata de una presunción absoluta; no obstante existen precisiones que deben realizarse antes de afirmarlo con toda certeza.

Se puede comenzar por puntualizar la naturaleza de las reglas de presunción. Tanto las presunciones judiciales como las presunciones legales relativas desarrollan todo su potencial y aplicación en el ámbito de la prueba en la medida en que son herramientas para la inferencia o averiguación de determinados hechos. En el caso de las presunciones judiciales, tratándose de un razonamiento del llamado a decidir un asunto concreto, el mismo se produce necesariamente en el marco de un proceso donde aquél actúa; para el caso de las presunciones relativas, si bien surgen de un ordenamiento legal positivo y el llamado a decidir debe limitarse a aplicarlas, el efecto jurídico que contiene la norma presuntiva solamente puede desarrollarse en la fase probatoria de un proceso. Ambos casos se circunscriben en el ámbito formal del

derecho⁵ pues coadyuvan a crear elementos de convicción, siendo accesorios a la prueba.

En cuanto al tema de las presunciones *iuris et de iure* se ha dicho que "existe una zona gris en la línea demarcatoria entre el derecho material y el procesal que torna incierta la ubicación de las presunciones absolutas,..." (Navarine y Asorey, 2000:1). En efecto, parte de la doctrina agrupa a éstas junto con las presunciones relativas asimilando su naturaleza en el régimen de la prueba⁶, mientras que otra parte de la doctrina niega semejante cualidad y les atribuye el carácter de normas materiales⁷ de forma que "más que un problema de prueba hay en ellas una declaración de derecho" (Manresa, 1907: 575).

Quienes se inclinan por la última de las posiciones anotadas sustentan su posición en el hecho que las presunciones absolutas funcionan de manera distinta a las reglas de presunción, entendiendo por ellas a las presunciones judiciales y las presunciones legales *iris tantum*, pues mientras éstas desencadenan su accionar en el ámbito de la fijación de hechos dentro de un proceso, la presunción absoluta responde al esquema de las normas sustantivas al vincular a un presupuesto de hecho, por un procedimiento de remisión, la consecuencia jurídica de otro hecho que, según las reglas de la experiencia, acompaña al primero.

De manera esquemática la configuración de una presunción absoluta se entiende así: "la consecuencia jurídica X, normalmente prevista para un hecho distinto al que efectivamente ha tenido lugar (B), se vincula directamente a la realización de un hecho

⁵ Se acepta como criterio para discriminar normas materiales de normas formales (entiéndase la diferencia entre normas sustantivas y adjetivas), el que señala la distinta función que desempeñan; serán consideradas materiales aquellas normas cuya consecuencia jurídica afecta a las relaciones subjetivas independientemente de la existencia de un proceso o procedimiento específico, mientras que serán formales aquellas normas cuyo fin sea el de regular la conducta de los sujetos en el marco de un proceso o procedimiento (Marín-Barnuevo, 1996).

⁶ "Situadas las presunciones en el territorio de la prueba, a través de las absolutas se exime a la Administración de la acción probatoria al tiempo que se impide al contribuyente destruir la afirmación sentada por el órgano administrativo con apoyo en la norma que recoge la presunción" (Eseverri, 1995: 30).

⁷ En ese sentido, "tales hechos no representan medios de prueba pertenecientes al Derecho formal, sino hechos jurídicos materiales a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración a otro hecho que, según la experiencia, le acompaña" (Pugliese, citado por Eseverri, 1995: 34).

(A)" (Marín-Barnuevo, 1996: 121), resultando irrelevante si efectivamente se ha producido el hecho presumido o no, pues la consecuencia jurídica asignada a este último será aplicada por la norma directamente al hecho que integra la afirmación base o hecho inferente.

Es evidente entonces que la presunción absoluta funciona y se aplica con independencia de un proceso, lo que supone una naturaleza sustantiva en base a la cual se la define como "la disposición normativa mediante la que se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro hecho distinto, a los efectos de imputar al primero los efectos jurídicos del segundo" (Marín-Barnuevo, 1996: 123).

Ahora bien, de acuerdo al panorama planteado, es pertinente cuestionar si el artículo 47° contenga una presunción absoluta. No se trata de una regla de presunción⁸ pues la naturaleza formal que rodea a estas figuras las aleja del artículo en cuestión en la medida en que éste define reglas materiales, de derecho sustantivo, en orden a definir la base imponible del I.U.E. para quienes ejercen libremente su profesión u oficio.

Si el análisis se limita a la redacción del artículo podría afirmarse que se trata de una presunción absoluta, pero el análisis de la estructura que plantea el mismo niega esa posibilidad. De tratarse de una presunción *jure et de jure*, debería considerarse como hecho base o inferente el ingreso total percibido, como hecho presumido o inferido que debiera acompañar al primero en virtud a un nexo lógico o regla de experiencia evidente habría que considerar el que efectivamente el gasto necesario responde al orden del 50% en todos los casos, finalmente la consecuencia jurídica sería la utilidad neta presunta.

De ser válida esta argumentación en torno a la estructura del artículo 47° es imprescindible una relación de dependencia entre hecho inferente e inferido basada en

⁸ Se insiste, bajo el término *regla de presunción* debe entenderse presunción judicial y/o presunción legal relativa.

un nexo lógico o regla de experiencia que refleje aquella relación; semejante nexo no existe, se halla ausente en la estructura diseñada por el artículo. En efecto, nada hace suponer efectivamente que los profesionales independientes utilizaron todos los mismos porcentajes en la totalidad de los casos por el simple hecho de haber obtenido ingresos.

Ante la existencia del presupuesto de hecho (A), constituido por la percepción de ingresos, la consecuencia jurídica a serle asignada, esto es la base imponible del impuesto, simplemente es creada por la norma legal definiéndola como el 50% del total de los ingresos obtenidos. La ausencia del nexo lógico que fundamente la dependencia necesaria entre hecho presunto y presumido conduce a pensar que el artículo en realidad plantea ya sea una ficción jurídica o una regla de valoración⁹.

2. La Regla de Valoración.

Hasta aquí las consideraciones han girado en torno a la identificación de la figura utilizada para definir la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para el caso de profesionales independientes, desechando la posibilidad implícita en el contenido de tratarse de una presunción legal absoluta y circunscribiendo su configuración ya a la figura jurídica de la ficción o a la de la regla de valoración, figura ésta última sobre la que versa esta monografía.

Por regla de valoración debe entenderse aquellas disposiciones normativas que contienen reglas sobre la valoración de bienes o derechos, definidas como aquél conjunto de normas caracterizadas por "disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de la cuantificación de la obligación tributaria" (Marín-Barnuevo, 1996: 173).

⁹ Las consideraciones en relación a que se trate de una ficción jurídica han sido tratadas en otro trabajo de investigación, por lo que no se abundará más al respecto, concentrándose este trabajo en el desarrollo de lo relacionado a las reglas de valoración únicamente.

Se considera a este tipo de normas como mandatos imperativos de naturaleza técnico-financiera (Pugliese, 1949), cuya función es la de asignar un valor prefijado a la base imponible en un intento de medir la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Esa consideración tiene una sorprendente coincidencia con una parte de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de 22 de enero de 2002, por el cual la Sala Plena del citado tribunal dicta sentencia declarando improbadamente una demanda planteada por el Colegio Nacional de Abogados en abril de 1996, a través de la que se solicitaba se disponga la inconstitucionalidad y consecuente inaplicabilidad de la Ley N° 1606 en lo relativo a los artículos 39° y 47° introducidos por aquella en la Ley N° 843.

No se abordarán los detalles del proceso pues basta hacer notar que el objeto del mismo abordaba la problemática de la presunción del artículo 47°, respecto de la cual la Corte entiende que "la presunción impugnada tiene relación básicamente con la consecuencia que determina la ley sobre un hecho conocido (la declaración jurada anual sobre ingresos percibida, que realiza el sujeto pasivo), para imponer sobre ese monto una obligación tributaria (impuesto a las utilidades). En rigor, la ley no presume ingresos, únicamente señala que la utilidad neta gravada, corresponde a un porcentaje de éstos (50%)" (C.S.J., Sentencia 07/2000: 4). En definitiva, según el criterio expresado en la sentencia de la Corte Suprema, la norma solamente reflejaría una fórmula de cálculo aplicable a declaraciones juradas individuales.

En los hechos la demanda y la sentencia correspondiente no cuestionan la naturaleza de la figura que define la base imponible, de hecho se hace referencia a ella como una presunción. Ahora, al margen que se considere que el criterio y la argumentación del mismo vertidos en la sentencia sean cuestionables¹⁰, sí llama la atención la semejanza entre lo que se entiende doctrinalmente como regla de

¹⁰ En este sentido, "La Corte Suprema de Justicia entiende, con razón, que la norma del artículo 47° de la Ley N° 843 no presume ingresos, que éstos gozan del carácter de certeza al consta en la declaración jurada que los profesionales independientes se hallan obligados a presentar anualmente con motivo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. Pro el razonamiento de la Corte no toma en cuenta que el artículo en cuestión no define los ingresos, lo que define es la Utilidad Neta, de tal forma que difícilmente se hallará cuestionamiento relacionado a la evidencia en cuanto a la existencia o no de los primeros, sino del carácter de certeza que debe revestir el criterio del legislador a la hora de definir la citada utilidad como base imponible del impuesto" (Aliaga, 2003: 84).

valoración y el criterio de Corte Suprema, ambos en sentido de que el contenido del artículo 47° no es más que un valor prefijado a la base imponible.

Pero si en definitiva fuese ese el caso, vale decir que se trate no de una presunción o de una ficción jurídica sino de una regla de valoración, aún queda pendiente determinar si la norma así considerada es constitucional.

2.1. Razonamientos que legitiman el uso de reglas de valoración.

Los criterios doctrinales, al margen de ser relativamente escasos, son además cautos a tiempo de expresar la adecuación del uso de una regla de valoración con principios constitucionales tributarios, entendidos como mecanismos por los que se intenta alcanzar un mínimo de justicia tributaria, pues aún cuando resultan útiles para superar dificultades técnico-jurídicas ésta categoría normativa ha suscitado dudas sobre su constitucionalidad.

Ante la duda anotada la literatura doctrinal ha consentido en señalar tres pautas o motivos que pudieran legitimar el uso de reglas de valoración: en primer lugar la imposibilidad de utilizar un criterio distinto de medición; en segundo lugar la necesidad de impedir o al menos entorpecer determinadas conductas en las que pudiera identificarse fines defraudatorio; y finalmente la conveniencia de simplificar y facilitar la actividad de gestión tributaria (Marín-Barnuevo, 1996).

Estas pautas deben ser examinadas en principio respecto del tratamiento que hace al artículo 47° de la Ley N° 843 de la categoría de profesionales independientes, para posteriormente realizar un análisis en torno a si mitigan o no la duda constitucional que gira en torno a la categoría mencionada.

En el marco del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, quienes ejercen profesiones u oficios de forma independiente no están obligados a llevar registros contables, y si bien no se hallan prohibidos para ello, el artículo 2° del Decreto Supremo N° 24051 excluye a esta categoría de los sujetos que efectivamente se encuentran

obligados a llevar tales registros¹¹, y como emergencia de esa exclusión se hace difícil la labor de llevar adelante una medición objetiva de la capacidad de pago de esos sujetos. Ya la misión Musgrave consideró a los profesionales independientes como un grupo difícil de gravar en la medida en que una correcta fiscalización de los mismos, por no contar con libros de contabilidad adecuados, se supuso complicada.

La primera de las pautas que la literatura cita como argumento destinado a legitimar el uso de una regla de valoración se centra en la imposibilidad de utilizar un medio de medición distinto, en cuyo caso el legislador actúa de la mejor manera realizable o "del modo menos malo posible" (Marín-Barnuevo, 1996: 256). Ahora bien, en el caso particular que ocupa este trabajo tal dificultad parece, en principio, emerger de la exclusión de los profesionales de la obligación de llevar registros contables que reflejen su realidad económica, aunque sin duda la razón de ser de ese hecho se funda en un principio de economía según el cual se pretende evitar que ese grupo incurra en costes adicionales para elaborar esos registros.

Esa justificación podría considerarse adecuada, aunque realizando un análisis en retrospectiva la supuesta ausencia de un mecanismo diferente de medida se origina en realidad en el contexto mismo del impuesto al que están vinculados los profesionales, vale decir del impuesto sobre las utilidades. Volviendo a las consideraciones de la misión Musgrave, ésta propuso tratar al grupo en cuestión conforme a tasas y sistemas convencionales del impuesto a la renta de las personas físicas, y de acuerdo con ese criterio la reforma tributaria de 1986 supuso la creación del Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, que grava ingresos de personas naturales y sucesiones indivisas y, de acuerdo con el artículo 29° inciso e) de aquél régimen, formaban parte de dicho régimen los profesionales independientes y quienes ejercieren oficios liberales (Ministerio de Finanzas, 1978).

¹¹ Verbigracia: empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, así como empresas unipersonales, sociedades de hecho o irregulares, sociedades cooperativas y entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda.

En definitiva no existe un absoluto en cuanto a la imposibilidad de encontrar algún mecanismo que permita una correcta medición de la capacidad económica de los profesionales pues bastaría con re-ajustar su contexto impositivo extrayéndolos del régimen del impuesto sobre las utilidades e introduciéndolos en un régimen que les permita demostrar su real aptitud para contribuir al erario nacional. Esto quiere decir devolver esa categoría a un Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA) reformado de manera que se acerque a un impuesto a la renta de las personas físicas, régimen en el cual los ingresos sean clasificados progresivamente y a partir de cierto límite no se les permita a los contribuyentes deducir la totalidad del impuesto, así se contaría un impuesto progresivo conservando al RC-IVA como sistema de control del Impuesto al Valor Agregado.

Considerando el segundo criterio legitimador del uso de una regla de valoración, es decir la necesidad de impedir conductas defraudatorias, esto es hacer efectivo un principio de justicia tributaria desde la perspectiva que tiene al impuesto como instrumento recaudatorio que en definitiva, merced de todo el mecanismo de la actividad financiera del estado, sirve para redistribuir la riqueza en una sociedad determinada y en ese sentido no pueden admitirse conductas que debiliten la capacidad financiera estatal. Al margen, se establece que esta justificación actúa dentro de un contexto en el cual los sujetos pasivos afectados se encuentran en una situación particular que los privilegia para simular la realización de gastos o ingresos.

Volviendo nuevamente al caso que nos ocupa, se entiende que conductas semejantes se temen también en la medida en que no existen registros adecuados que permitan una fiscalización minuciosa. En ese sentido se considera que son aplicables las consideraciones anotadas en razón de analizar el primer criterio¹², y además valdría la pena apuntar hacia las disposiciones del código tributario actualmente en vigencia y en el que se han incluido severas penas aplicables en caso de defraudación tributaria, aspecto conducente a considerar que la simple utilización de reglas de valoración han

¹² Extracción de la categoría de profesionales del impuesto sobre las utilidades y su inclusión en un régimen complementario al I.V.A. reformulado como impuesto a la renta de las personas físicas.

resultado ineficientes como mecanismo de lucha de aquél delito tributario y por ello el legislador se ha inclinado por endurecer medidas represivas para esas conductas.

Como se señaló en su oportunidad, la doctrina entiende que existe un tercer criterio que legitimaría el uso de una regla de valoración y que radica en la conveniencia de simplificar y facilitar la gestión tributaria. Este criterio por sí mismo no parece que legitime nada, no parece lo más adecuado justificar un mecanismo de dudosa constitucionalidad arguyendo que existe necesidad de "superar la inercia del legislador para definir y limitar los hechos imponibles reales, y para superar la ineficiencia e inoperancia de la Administración" (Navarrine y Asorey, 2000: 15), es decir que la simplificación no podría operar en detrimento de la racionalidad que implica repensar el lugar que ocupan los profesionales dentro del sistema tributario boliviano.

Por supuesto es pertinente señalar que los tres criterios o motivos de utilización de las reglas de valoración han sido considerados por la doctrina para ser aplicados a una generalidad de situaciones en muchas de las cuales seguramente son del todo oportunas y legitiman razonablemente su uso; en este sentido, el análisis realizado hasta aquí en el presente punto debe entenderse circunscrito al artículo 47° de la Ley N° 843 en cuanto al tratamiento de los profesionales independientes siendo que en ningún caso se pretende cuestionar las normas continentales de reglas de valoración en su generalidad.

Capítulo II

Reglas de valoración y principios constitucionales tributarios.

En este capítulo se pretende realizar un análisis general de los principios tributarios que contiene la Constitución Política del Estado de Bolivia y la adecuación del tratamiento que reciben los profesionales independientes a partir de una regla de valoración con tales principios.

1. La constitución y los principios tributarios que contiene.

En general se está de acuerdo en que el poder de imperio del estado no es omnímodo, consecuentemente su aptitud para crear, modificar o extinguir tributos o sus elementos tampoco es absoluta, encuentra según Sainz de Bujanda (1979) una variedad de limitaciones sean económicas, sociales o jurídicas. Dentro de la última categoría mencionada debe encontrarse necesariamente una limitación jerárquicamente superior a las demás: la norma constitucional.

El reconocimiento de un ordenamiento jurídico regulador de las conductas permite deducir la existencia de un estado de derecho que se basa justamente en ese ordenamiento o mejor dicho en el acatamiento del mismo.

Se denomina ordenamiento porque las normas que lo componen se hallan jerárquicamente ordenadas, constituyendo la cúspide normativa absoluta el conjunto de normas jurídicas que originan y configuran la naturaleza, organización y funcionamiento del Estado, además de contener derechos, garantías para los mismos y deberes de los miembros de la sociedad; este conjunto de disposiciones expresado en un documento solemne recibe el nombre de Constitución Política, que como se aprecia de su

contenido es fuente tanto de las potestades del Estado¹³ como de los límites para las mismas.

Siendo que se trata de la norma jurídica esencial que sirve de marco y base para el resto del ordenamiento normativo que se sitúa jerárquicamente por debajo, se ha dicho de la Constitución que "No toda norma que enmarca la sociedad tiene carácter fundamental, sino aquella que le es esencial y sirve de base o marco de todas las demás leyes..." (Flores, 2000: 113) y desde esa perspectiva se ha consentido en definir al poder o potestad tributaria como "la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecido por la Constitución,..." (Martín y Rodríguez, 1995: 92).

A partir del contenido de la constitución se disciplina directa o indirectamente la facultad de imponer contribuciones o sacrificios patrimoniales a los integrantes de una sociedad. En materia tributaria tal contenido se asocia generalmente con los llamados principios constitucionales tributarios¹⁴, postulados asumidos como limitadores y orientadores de decisiones estatales relativas a la creación de tributos y consecuentemente de los elementos que los configuren. Dentro de la categoría de principios suele situarse a los de generalidad, igualdad, justicia y equidad con sus repercusiones de beneficio y capacidad contributiva (Jarach, 1996).

La doctrina agrupa los principios de la tributación de acuerdo con una visión evolutiva de acuerdo con la cual se sitúa su primera afirmación plena en Inglaterra, país en el cual se condiciona la exigencia de tributos al consenso de los órganos que representan a los contribuyentes, embrión del principio de legalidad¹⁵.

En Francia, la idea de igualdad proclamada durante la revolución de 1789 originará las distintas consideraciones de aquella frente a la imposición de tributos y en

¹³ Incluyendo obviamente su potestad tributaria.

¹⁴ Existen postulados constitucionales de carácter general, cuya aplicación no es exclusiva de materia tributaria, pero que se irradian en ésta, como por ejemplo la Irretroactividad de la Ley o el propio principio de No Confiscatoriedad, que puede considerarse una derivación de la protección constitucional a la propiedad en aquellas Constituciones que no consagran ese principio de forma expresa, v. gr. el caso de Bolivia.

¹⁵ Bajo el lema *no hay tributación sin representación* del texto de la Carta Magna del 15 de junio de 1215 arrancada por los barones de Inglaterra al Rey Juan Sin Tierra (Casas, 1999).

el devenir de nuevas exigencias sociales la idea del deber de contribuir al sostenimiento del Estado se enmarcará en una correlativa protección del derecho de propiedad, que involucra los criterios de generalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad y progresividad (Uckmar, 2000).

El texto de la Constitución Política del Estado de Bolivia recoge de manera expresa una serie de principios que se vinculan y aplican de manera exclusiva a los tributos, agrupados esencialmente en los artículos 26° y 27° de ese cuerpo legislativo y en el inciso d) del artículo 8° relativo al principio de capacidad contributiva.

El artículo 26° de la Constitución boliviana contiene el principio de legalidad y en ese sentido señala "Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante el Tribunal Constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales" (Harb y Moreno, 1996: 38).

El texto de la constitución política boliviana de 1943 ya consagraba este principio en su artículo 84° junto al de capacidad contributiva como condicionante para contribuir al gasto público, a partir del año 1878 comienza a vincularse la obligatoriedad de contribuir a las cargas públicas únicamente cuando éstas sean creadas conforme a prescripción constitucional (Galindo, 1991).

Los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad y progresividad aparecen en el texto del artículo 27° de la constitución política vigente, el cual establece que "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva según los casos" (Harb y Moreno, 1996: 38).

Este artículo ha mantenido su redacción sin que haber sufrido alteraciones desde el texto constitucional de 1845 en el cual tenía el articulado 21°. El artículo 153° de la Constitución de 1826 instrúa el reparto de las contribuciones sin excepción ni privilegio, y por su parte el artículo 9° de la Constitución del año 1861 tenía a la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas (Galindo, 1991).

El principio de capacidad contributiva aparece en el artículo 8° de la Constitución vigente atado y condicionando el deber fundamental de pagar tributos pues de acuerdo con el artículo en cuestión toda persona debe "contribuir, en proporción a su capacidad económica al sostenimiento de los servicios públicos" (Harb y Moreno, 1996: 28). En el año 1826 este principio se hallaba junto al de sacrificar los bienes y la vida cuando así la exija la salud de la república.

2. Los principios constitucionales y la regla de valoración.

En este punto se pretende examinar la aptitud de las reglas de valoración de ser compatibles con los principios de naturaleza tributaria contenidos en la Constitución Política del Estado de Bolivia. Por razones de exposición de los resultados que la meditación en torno al tema ha merecido, se comenzará por examinar en primer lugar los principios de proporcionalidad y progresividad, luego el principio de legalidad, capacidad contributiva, igualdad y finalmente el principio de legalidad.

2.1. Los principios de proporcionalidad y generalidad.

Se ha considerado a la proporcionalidad como instrumento para la consecución de un mínimo de equidad para con los contribuyentes a través de la distribución del peso de la carga tributaria que se expresa a través de la alícuota del tributo, la cual debe ser considerada por el legislador en armonía con la aptitud que manifiesten los contribuyentes para sostener los servicios que presta el estado a objeto de cumplir con sus fines. En palabras del profesor argentino Luqui (1989: 105) "...la proporcionalidad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva), debe ser adecuada y razonable", lo cual significa que es preciso, en orden a adecuarse con este principio, gravar de manera diferenciada distintas categorías de capacidad individual.

La disposición del artículo 27° de la Constitución coincide en gran medida con la evolución del pensamiento tributario, en el cual hasta finales del siglo XIX predomina el criterio de la proporcionalidad en la mayoría de los sistemas fiscales. A partir de ahí la tendencia se da en sentido de admitir también la progresividad pues se entiende que a través de ella la redistribución de la riqueza se da en un sentido igualitario, por lo cual el articulado estudiado trata a la proporcionalidad sin necesidad de excluir la progresividad.

Por proporcionalidad debe entonces entenderse que existe una alícuota, porcentaje aplicable a la base imponible, que se mantiene constante cualquiera sea la dimensión de ésta. Por su parte, la progresividad de la alícuota se da cuando dicho porcentaje "se eleva a medida que se incrementa la magnitud de la base imponible, o también se eleva ante otras circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación" (Villegas, 1987: 260).

De acuerdo con estos razonamientos se evidencia que tanto la proporcionalidad como la progresividad no alcanzan de forma directa a la base imponible como no sea a través de su aplicación sobre la alícuota, la misma que a su vez no es objeto directo de aplicación del régimen de la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843, por lo que en principio puede afirmarse que no son contravenidos por el mentado régimen ni, obviamente, por la regla de valoración que contiene.

2.2. El principio de generalidad.

El hecho de que todos los ciudadanos se encuentran enmarcados sin distinción en la obligación de contribuir a las arcas públicas, es el sentido usual dado al principio constitucional de generalidad. Al establecerse que la creación, distribución y supresión de cargas públicas tienen carácter general, la Constitución instruye que nadie debería ser eximido de la obligación anotada con fundamento en algún tipo de privilegio fiscal arbitrario, son estos privilegios los que se busca suprimir.

Doctrinalmente se entiende este principio en sentido que "el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta al él" (Villegas, 1987: 193).

A partir del examen del artículo 47° de la Ley N° 843, en relación a los profesionales independientes, se entiende que se trata del articulado que crea y define la base imponible para esa categoría, como resultado de lo cual no se le asigna ningún tipo de privilegio fiscal y por ello no existirá contravención del principio de generalidad.

2.3. Principio de Capacidad Contributiva.

El principio constitucional tributario de capacidad contributiva está ligado de forma general con la aptitud de los sujetos pasivos para contribuir a las arcas del Estado. El profesor argentino Dino Jarach (1996:87), define este principio como "la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye"

La capacidad contributiva ha sufrido una notable evolución conceptual, siendo que en principio se trataba únicamente de un criterio de naturaleza político-económico, válido simplemente como horizonte de justicia tributaria aunque no concretizado y por ello sujeto al buen juicio del legislador, hoy en día se lo considera también como principio jurídico que al lograr jerarquía constitucional deja de ser meramente orientativo, adquiriendo obligatoriedad de seguimiento para el legislador y, en el caso de Bolivia, incluso condicionando la obligatoriedad del tributo.

De acuerdo con la doctrina el principio en cuestión "cumple las funciones de ser fundamento de la imposición, límite del legislador en el ejercicio de su poder tributario, y programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso del poder" (Pérez de Ayala, citado por Navarrine y Asorey, 2000: 14), en definitiva debe considerarse a este principio como impedimento e incluso prohibición constitucional para que el ente

legislador se incline por adoptar criterios o elementos que no sean síntoma de aptitud contributiva.

La capacidad contributiva se encuentra estrechamente ligada con la base imponible pues ésta última constituye el parámetro de medida que permite percibir la porción de riqueza que aparece permisible de ser aprehendida por el Estado a título de tributo. En mérito a esta relación la base imponible debería ser evaluada de acuerdo con la exteriorización de riqueza que resulta evidente en los sujetos pasivos.

Por evidente y real debe entenderse la existencia de un criterio de certeza al momento de medir la capacidad de los contribuyentes, y la doctrina encuentra que es este criterio de certeza el que generalmente se halla discutible cuando se trata de reglas de valoración: "la utilización de reglas de valoración conduce necesariamente a un cierto alejamiento del principio de capacidad económica, pues ésta no es medida tomando en consideración los valores reales de los bienes o derechos afectados" (Marín-Barnuevo, 1996:255).

En efecto, la ausencia de certeza hace a la naturaleza de la regla de valoración, no necesariamente por que a través de ella se modifique la realidad o la verdad de la valoración, sino esencialmente porque esa realidad en cuanto al objeto al cual se aplica resulta totalmente indiferente en la medida en que el ente legislador se limita a disponer imperativamente la medida de lo imponible, resultando irrelevante que mediante un eventual procedimiento probatorio pudiera reflejarse un valor distinto; el efecto: la posibilidad de que se estén gravando riquezas inexistentes.

El régimen del impuesto sobre las utilidades vigente y aplicable para los profesionales independientes en Bolivia ordena que para la base imponible aplicable a esos sujetos se establezca un porcentaje fijo de sus ingresos brutos en el orden del 50%. Para este régimen resulta irrelevante que en los hechos los sujetos alcanzados hubiesen utilizado más de ese porcentaje para cubrir sus costos y por ende la utilidad

neta ser menor o que por el contrario utilizaran menos, de forma que el porcentaje resulta ahora excesivo y la utilidad mayor a la que grava el impuesto.

De acuerdo con este razonamiento en unos casos se omite gravar una potencial manifestación de riqueza mayor a la que dicta la norma, y en otros casos se gravan manifestaciones de capacidad contributiva que no existen. Este relativismo que resulta como consecuencia directa del uso de una regla de valoración pone en duda la constitucionalidad de la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 por no adaptarse al principio de capacidad contributiva.

2.4. El principio de Igualdad.

La doctrina le atribuye al principio constitucional tributario de igualdad diversos sentidos, concretamente cuatro: en primer lugar igualdad en la ley, luego igualdad por la ley, a continuación igualdad ante la ley y finalmente igualdad de las partes (Valdés Costa, 1992).

Cuando se hace referencia a la *igualdad por la ley* se trata de una posición sobre justicia social, un problema político que atinge a materia financiera únicamente en cuanto el sistema normativo puede utilizarse como mecanismo para la consecución de los objetivos políticos que considere cada Estado según su propia y particular visión; si bien se concibe desde una perspectiva muy amplia, un ejemplo concreto consiste en la redistribución de la riqueza a través del complejo de la actividad financiera del estado.

Por *igualdad ante la ley* habrá que entender igualdad en la interpretación y aplicación de la ley pues se trata "de la aplicación del principio general de hermenéutica de que donde el legislador no distingue, el intérprete no puede distinguir" (Valdés Costa, 1992: 417), y lo que se busca a través de este principio es la exclusión de criterios apriorísticos de interpretación sea en relación al fisco o al contribuyente¹⁶.

¹⁶ Es decir la exclusión de interpretaciones pro o contra fisco, por ejemplo.

La inexistencia de una relación de poder entre sujeto activo acreedor del tributo y sujeto pasivo, sino de una relación de crédito, es lo que pretende **la igualdad de las partes**. Es decir que "ambas partes de la relación jurídico-tributaria están igualmente sometidas a la ley y a la jurisdicción, postulado divulgado por los aforismos de que no hay tributo sin ley que lo establezca y que nadie puede ser juez en su propia causa" (Valdés Costa, 1992: 419). Esta igualdad se traduce en el hecho que ninguno, ni el contribuyente menos la administración tributaria, pueden alegar derecho que no emane de la ley; y que ante divergencias entre estos sujetos, será un tercero, el poder judicial, el llamado a resolver.

Esbozadas tres de las acepciones con las que se asocia el principio de igualdad, interesa a los fines de este trabajo la que se trata a continuación: **la igualdad en la ley**. Ésta reconoce una distinción entre igualdad jurídica e igualdad económica, de la primera se concluye que debe eliminarse cualquier tipo de discriminación en el ámbito del cobijo que brinda la constitución y el sistema legal y que acoge el texto constitucional boliviano en su artículo 6°¹⁷; mientras que la igualdad económica introducida en el artículo 27° de la Constitución se refiere a la igualdad ante las cargas tributarias e implica igualdad de tratamiento frente a igualdad de condiciones, mientras que ante condiciones desiguales corresponden tratamientos desiguales.

Esta igualdad económica o igualdad en la ley en sentido económico parece ser vulnerada por la regla de valoración contenida en el artículo 47° de la Ley N° 843, sobre la base de la incompatibilidad referida a tiempo de examinar la relación entre aquella y la capacidad contributiva, lo cual no es extraño si se toma en cuenta que la igualdad toma el criterio de capacidad contributiva como marco de referencia con el objeto de brindar al contribuyente el mismo tratamiento impositivo para quienes se encuentran en las mismas condiciones de acuerdo a su capacidad¹⁸.

¹⁷ Este principio encuentra su antecedente en la Declaración Universal de los Derechos Humanos que declara que todo ser humano nace libre e igual a todos. "Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del derecho francés, descrita por Anatole France, como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París." (Casas, 1999: 9).

¹⁸ Esta relación se ha tratado en la doctrina al punto de afirmarse el extremo que "El principio de igualdad en materia tributaria se reduce prácticamente al principio de capacidad contributiva" (Sainz de Bujanda, 1979: 150).

Cuando el legislador aplica la regla de valoración a los profesionales independientes asignando un valor a la base imponible en el orden del 50% de sus ingresos brutos, atendiendo a la naturaleza de aquella categoría normativa a la cual le resulta irrelevante la realidad de los hechos, se considera que todo sujeto alcanzado ha obtenido exactamente el mismo porcentaje de utilidad, pero al admitir ese criterio y esa naturaleza jurídica propia, también se admite la potencialidad de gravar en forma idéntica realidades económicas diferentes.

Casos potencialmente diferentes soportan en una misma contribución cargas iguales, ¿existe entonces igualdad de trato?, al parecer no; de forma similar que el resto de principios constitucionales tributarios, el de igualdad tiene su horizonte en la consecución de un mínimo de justicia tributaria, de acuerdo con ese horizonte resulta injusto gravar en forma distinta a quienes tengan similar capacidad de pago, como también imponer idéntica carga tributaria a quienes están en desigual situación económica. Dado que en el caso en cuestión la carga es similar aún cuando la naturaleza de la regla de valoración admite que existan realidades distintas, el principio de igualdad es contravenido.

2.5. El principio de legalidad.

El aforismo latino y máxima en materia tributaria *nullum tributum sine lege* quiere decir que la creación, modificación y extinción de tributos es materia que se reserva a la ley. Encuentra su fundamento en las teorías basadas en otro aforismo latino: *no taxation without representation*, que evoca la idea de que la carga tributaria está consentida por el pueblo a través de sus representantes en el aparato estatal¹⁹, y se consagra constitucionalmente en el artículo 26° de la Constitución Política del Estado de Bolivia.

¹⁹ Los orígenes de la idea de consentimiento de los tributos se vinculan generalmente a la Carta Magna inglesa de 1215 (Villegas, 1987), aunque existe un sector de la doctrina que la asimila antes del año 1200 en León y Aragón (Luqui, 1989).

Esos son los extremos que usualmente se manejan a tiempo de reflexionar en torno a ese principio, es decir: si se trata de una materia reservada a la ley y ésta tiene un procedimiento legislativo que cumplir, el principio de legalidad no se contraviene en la medida en que dicho procedimiento se haya respetado. Semejante apreciación es correcta, pero incompleta.

La legalidad tiene un doble carácter, formal en tanto responde a un proceso legislativo, material en cuanto norma jurídica es general y de cumplimiento obligatorio. Aunque parezca obvio decirlo, la Constitución es una norma jurídica y la constitucionalidad del principio de legalidad actúa como complemento y justificación del mismo, pues para respetar este principio no basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales²⁰.

Del texto del artículo 26° de la Constitución boliviana se desprende tanto la legalidad tributaria formal como la material. El hecho que los tributos carecen de obligatoriedad a menos que se configuren de acuerdo a lo que prescribe el texto constitucional implica primero que la creación de tributos, como efecto del inciso 2) del artículo 59° de la Constitución, es atribución exclusiva del poder legislativo, esto es legalidad formal; segundo, que los principios de naturaleza tributaria adoptados constitucionalmente constituyen parámetros que de sobrepasarse por normativa jerárquicamente inferior harán de dicha normativa pasible de ser objetada por inconstitucional, esto es legalidad material.

El principio de legalidad no se agota entonces con el hecho que el artículo 47° de la Ley N° 843 haya sido introducido conforme al procedimiento legislativo vigente en Bolivia, aún resta examinar si la faceta material del principio se ha respetado.

²⁰ Si ha de entenderse a la Constitución como fuente de derecho, habrá que precisar que se lo hace en función de su doble acepción, "En una primera, filosófica, hace referencia al fundamento de todo lo jurídico, es decir, la causa última u origen del Derecho. En una segunda acepción técnica, se refiere al origen del Derecho positivo, o sea, a las formas de manifestarse el Derecho en una sociedad determinada" (Ferrando, 1992: 180).

En ese sentido, se ha considerado que dos principios constitucionales se ven comprometidos con la utilización de una regla de valoración para definir la base imponible a la cual están sujetos los profesionales independientes, el de capacidad contributiva y el de igualdad, por lo cual el principio de legalidad en su faceta material también se halla comprometido.

Conclusiones y Recomendaciones

1. Conclusiones.

En el transcurso del presente trabajo monográfico se ha abordado el problema planteado a lo largo de dos capítulos, de forma que en principio se logra afirmar que el uso de una regla de valoración en el artículo 47° de la Ley N° 843 para definir la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para la categoría de profesionales independientes, contraviene principios tributarios de jerarquía constitucional.

Esta contravención se explica en primer término por la antinomia de la figura estudiada con relación al principio de capacidad contributiva, cuyo carácter de certeza es vulnerado por la regla de valoración en la medida en que a esta figura le es irrelevante dicho carácter a tiempo de medir la capacidad económica de los sujetos pasivos. La regla de valoración no necesariamente revela la real y efectiva capacidad de los sujetos para cumplir con la obligación tributaria originada en el impuesto sobre las utilidades.

Como efecto de esa falta de certeza en cuanto a la medida de lo imponible, a través de la regla de valoración todos los sujetos alcanzados por el régimen del artículo 47° de la Ley N° 843 son tratados de forma idéntica, a todos se les impone un gravamen sobre el 50% de sus ingresos brutos, ignorando eventualidades incómodas para la Administración y que la normativa impide probar. En otros términos, la ausencia de certeza que importa la regla de valoración no admite la posibilidad de márgenes distintos de utilidad, negando heterogeneidad de trato para los sujetos alcanzados, por lo que la igualdad tributaria se ve contravenida.

Finalmente, la contravención de dos principios que hacen al contenido de la constitución como instrumento normativo superior determina la antinomia de la regla de valoración con el principio de constitucional legalidad material.

Hasta aquí, de acuerdo con la cadena de razonamientos anotada, la regla de valoración contenida en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 puede ser tachada de inconstitucional por encontrarse elementos teóricos que sugieren antinomia con tres principios constitucionales tributarios. Pero una línea argumental similar podría aplicarse si se tratara de una ficción jurídica ya que esa figura importa también ausencia de certeza de aplicarse sobre la medida de lo imponible, y como resulta evidente del desarrollo del trabajo, es a partir de esa ausencia de certeza que en definitiva se afecta a los tres principios indicados.

El capítulo primero del presente trabajo muestra que la doctrina plantea elementos para intentar legitimar la regla de valoración en el contexto constitucional, no así a la ficción jurídica, que se basan esencialmente en las dificultades de gestión que la Administración pudiera tener para ciertos grupos: imposibilidad de utilizar un mejor criterio de medición, impedir conductas defraudatorias y facilitar la actividad recaudadora.

Ahora, si bien estos criterios pudiesen aplicarse en algunos casos, legitimando constitucionalmente su utilización, verbigracia las actividades parcialmente realizadas en el territorio de la república, el de los profesionales independientes no es el caso.

En efecto, las dificultades a las cuales se aplican los criterios que doctrinalmente legitiman la utilización de reglas de valoración aplicadas a la base imponible, en el caso de los profesionales independientes, se originan no exclusivamente por las características del profesional o de su actividad, sino por su inclusión en un régimen impositivo inapropiado en el cual no se los obliga a llevar registros contables, lo que determina que se arguya inexistencia de un mejor instrumento de medición, la posibilidad de defraudación y la simplificación de la actividad administrativa.

En definitiva, el desarrollo de las ideas vertidas en el presente trabajo monográfico consienten en concluir que existen elementos teórico-legales que revelan

antinomia entre el régimen legal que define la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para el caso de profesionales independientes y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva, igualdad y legalidad, debido a la utilización de una regla de valoración en el mentado régimen. Asimismo, que no existe criterio doctrinal que legitime la regla de valoración contenida en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 en el marco de los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de Bolivia.

2. Recomendaciones.

En principio, habiendo concluido la existencia de antinomia entre la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 y la Constitución Política del Estado de Bolivia, parece lo más lógico instaurar un Recurso Abstracto de Inconstitucionalidad en el marco de la Ley del Tribunal Constitucional.

Pero esta posibilidad queda truncada en la medida en que ya existe una sentencia con calidad de cosa juzgada emitida por la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia cuando todavía tenía competencia para resolver la constitucionalidad de las leyes²¹, y de acuerdo a la Ley N° 1836 del Tribunal Constitucional en el artículo 58° punto V. se señala expresamente que la sentencia que declare la constitucionalidad de una norma legal impugnada hace improcedente cualquier nueva demanda de inconstitucionalidad contra ella.

Como emergencia de lo anotado, la solución a la antinomia señalada pasa por sustraer la categoría de profesionales independientes del régimen del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la creación de un impuesto a la renta de las personas físicas o la re-adequación del actual Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, y la inclusión de los profesionales independientes en ese régimen.

²¹ La sentencia 7/2002, que declara improbadamente la demanda de inconstitucionalidad del artículo 47° de la Ley N° 843 y por ende su constitucionalidad.

Bibliografía.

- Casas O. (1999). Los principios del Derecho Tributario. Trabajo presentado en el Simposio *Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del Derecho*. Bs. Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999. Disponible en <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>.
- Ferrando Badía, J. (1992). Teoría de la Constitución. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Eserverri Martínez, E. (1995). Presunciones Legales y Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons.
- Galindo, M. (1991). Constituciones Bolivianas Comparadas 1826-1967. La Paz: Los Amigos del Libro.
- Gaceta Oficial de Bolivia, Edición Especial N°0067 (2005), Texto Ordenado Ley N° 843, Ley de Reforma Tributaria. Gaceta Oficial de Bolivia: La Paz Bolivia
- Harb, B. y Moreno, E. (1996). Constitución Política del Estado Reformada, comentada, concordada y con referencias. La Paz: Los Amigos del Libro
- Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario (2° ed.) Bs. Aires: Abeledo-Perrot.
- López-Moreno, S. (1897). La Prueba de Indicios. Madrid: Librería de Victoriano Suárez.
- Luqui, J. (1993). Derecho Constitucional Tributario. Bs. Aires: Depalma.

- Marín-Barnuevo, F. (1996). Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario. Madrid: Mc Graw Hill.
- Martín, J. y Rodríguez, F. (1995). Derecho Tributario General. Bs. Aires: Depalma.
- Ministerio de Finanzas (1978). Informe de la Misión Musgrave de 1977 (t. II). La Paz.
- Navarrine, S. y Asorey, R. (2000). Presunciones y ficciones en el derecho tributario; doctrina, legislación y jurisprudencia. Bs. Aires: Depalma.
- Pugliese, M. (1949). La prueba en el proceso tributario. México: Editorial Jus.
- Rodrigo, J. (2000). Apuntes de Derecho Tributario Formal o Administrativo. La Paz: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Rozas, J. (1993). Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones. Madrid: Marcial Pons.
- Sainz de Bujanda, F. (1979). Lecciones de Derecho Financiero. Madrid: Sección de publicaciones de la Universidad Complutense.
- Sentis Melendo, S. (1990). La prueba: los grandes temas del Derecho Probatorio. Bs. Aires: Editorial Jurídica Europa América (E.J.E.A.)
- Uckmar, V. (2000). El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: La relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia Económica. Notas de la conferencia *La Capacidad*

Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación dictada del 2 al 5 de octubre de 2000 en la Universidad de Génova – Italia.
Disponibile en: http://www.ciat.org/doc/bibl/conftec_italia00_tema1_italia.doc

- Valdés Costa, R. (1992). Instituciones de Derecho Tributario. Bs. Aires: Depalma.

ANEXOS

Contenido:

Perfil de monografía aprobado

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN PRIMERA VERSION

Paralelo: I

Materia: Metodología

La Paz - Bolivia

Perfil de Trabajo Monográfico

Tema: Reglas de Valoración en la definición
de la base imponible: apuntes en torno a su
constitucionalidad. ✓

2^{da} REV

Aprob. Idem 1^{ra} Presentación

LP- 2-05

Nombre: Boris V. Aliaga Ferrufino.

Profesión: Abogado

Fecha: 14 de Febrero de 2005

Reglas de Valoración en la definición de la base imponible: Apuntes en torno a su constitucionalidad.

1. Justificación.

Antes de cualquier otro tipo de consideración, es preciso señalar que el presente estudio monográfico tiene como base la Tesis de Grado titulada "Análisis de la Utilización de Ficciones Jurídicas en la Creación de Bases Imponibles: artículos. 47° y 51° de la Ley N° 843" (Aliaga, 2003), de cuyo contenido se extrae como primera conclusión que "aparecen elementos teóricos en sentido que el régimen legal de la base imponible introducido por el segundo párrafo del artículo 47° y por el artículo 51° de la Ley N° 843, que corresponden al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para el caso de profesionales independientes y beneficiarios en el exterior respectivamente, utiliza una ficción jurídica como sustento para definirla, consecuencia de lo cual se plantea una situación de antinomia que gravita potencialmente respecto de principios tributarios adoptados por la Constitución Política del Estado, de forma específica los principios de Capacidad Contributiva, Igualdad y, como consecuencia, el de Legalidad." (Aliaga, 2003: 81).

Los argumentos y la construcción lógica que condujeron a la conclusión anotada no encuentran espacio, por lo pronto, a los propósitos del perfil que intenta desarrollarse, siendo suficiente la conclusión por sí misma. Ella indica que con motivo de definir la base imponible para el caso de profesionales independientes y el de beneficiarios en el exterior se utiliza una ficción jurídica que genera como consecuencia cierto conflicto con principios constitucionales de naturaleza tributaria.

A los fines del desarrollo de la monografía, se desea remarcar el hecho de que en la Tesis de Grado anotada se haya identificado a la figura utilizada para crear la base imponible en los casos señalados como una ficción jurídica. Se remarca este aspecto debido

esencialmente a que la doctrina también ha pretendido identificarla dentro de la categoría jurídica de las Reglas de Valoración, las cuales actúan “mediante la asignación de un valor prefijado a alguno de los elementos que integran la base imponible” (Marín-Bamuevo, 1996: 173), constituyendo “mandatos imperativos...que sirven de expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo” (Marín-Bamuevo, 1996: 173-174).

En este sentido, se pretende partir de la premisa que la figura utilizada en los artículos 47° y 51° de la Ley N° 843 sea efectivamente una Regla de Valoración, de forma que pueda analizarse si la pertenencia a dicha categoría jurídica legitimaría constitucionalmente su utilización en la creación de la base imponible, aunque restringiendo el objeto de estudio únicamente a lo referido al caso de los profesionales independientes.

La propuesta del tema en cuestión encuentra su justificación en la orientación del mismo, dirigido hacia el análisis teórico de la coherencia jerárquica de la utilización de una figura bajo el esquema de una Regla de Valoración y la norma constitucional. La relevancia del trabajo se asienta en su enfoque hacia respeto de los principios tributarios de jerarquía constitucional; mientras la pertinencia se manifiesta en la finalidad de asumir elementos teóricos que sustenten la admisibilidad o no de categorizar a la figura utilizada para establecer la base imponible en el caso de profesionales independientes en el I.U.E. como una Regla de Valoración y asumir que dicha categorización legitima constitucionalmente su utilización.

2. Problema.

En el marco de las consideraciones anotadas se plantea como problema de investigación ¿La pertenencia de la figura indiciaria utilizada para crear la base imponible en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 a la categoría jurídica de las Reglas de Valoración, legitima su utilización en el marco de los principios tributarios adoptados por la Constitución Política del Estado de Bolivia?

3. Objetivos.

En el marco del problema planteado se consideran como objetivos del trabajo monográfico:

- Examinar la figura indiciaria utilizada en la creación de la base imponible dentro de la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843 considerada como una Regla de Valoración.
- Identificar la posible vulneración de principios constitucionales tributarios a través de la utilización de una Regla de Valoración en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843.

4. Marco Teórico.

Para el desarrollo del trabajo monográfico propuesto se ha considerado desarrollar un marco teórico que gire en torno a los temas que se puntúan a continuación:

- Consideraciones doctrinales en torno a la figura indiciaria utilizada en la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843.
- Análisis doctrinal de los principios constitucionales tributarios contenidos en la Constitución Política del Estado de Bolivia.
- Examen teórico doctrinal de la relación de coherencia jerárquica entre la figura estudiada y los principios constitucionales tributarios.

5. Metodología.

Dado que la teoría de la Tridimensionalidad del Derecho entiende que el fenómeno jurídico es susceptible de ser abordado a partir de los aspectos normativos, fácticos o

axiológicos del Derecho, siendo que a cada uno de esos aspectos le corresponde un método dogmático-teórico, empírico-sociológico, o axiológico-filosófico-jurídico respectivamente (Witker, 1994), será entre alguno de éstos que se elija el método que conducirá el trabajo.

En este sentido, se plantea la utilización de un enfoque dogmático-jurídico para el desarrollo de la monografía, pues se pretende realizar un análisis teórico de la relación de coherencia que debe existir entre dos cuerpos normativos ordenados de manera jerárquica, en el caso concreto la Ley N° 843¹ la Constitución Política del Estado.

Sobre el marco señalado se encara el trabajo en base a las fuentes formales² del Derecho con abstracción de otros elementos, utilizando como técnicas de investigación la *revisión de archivos* y el *análisis de contenidos*³.

6. Índice Tentativo de la Monografía.

Introducción y Fundamentos de la Monografía

1. Selección y Formulación del Problema

1.1. Justificación Teórico Doctrinal

1.2. Justificación Metodológica

1.3. Justificación Práctica

2. Determinación de los Objetivos de la Investigación.

Capítulo Primero

Análisis de la Figura Indiciaria Utilizada en la Segunda Parte del Art. 47° de la Ley N° 843.

1. La figura ficticia.

2. Las Reglas de Valoración.

¹ Obviamente en el marco señalado en el problema, vale decir lo referido a la segunda parte del artículo 47° de la Ley N° 843.

² En general se considera como fuente formal al texto que contiene la norma jurídica.

³ La revisión de archivos hace referencia básicamente al estudio de los textos normativos y la doctrina referida al tema del trabajo; el análisis de contenidos consiste en el examen analítico de los referidos archivos.

Capítulo Segundo

Coherencia Jerárquico-Constitucional

1. Los Principios Constitucionales Tributarios.
2. Consideraciones en torno a la Constitucionalidad.
3. Coherencia entre la Segunda Parte del art. 47° de la Ley N° 843 y la Constitución Política de Bolivia.

Conclusiones de la Monografía.

1. Conclusiones.
2. Recomendaciones.

7. Cronograma.

Fecha	Objetivo
10 de Enero	Presentación de Perfil de Monografía.
14 de Febrero	Presentación Perfil Revisado.
28 de Febrero	Presentación borrador final de Monografía
28 de Marzo	Presentación de la Monografía.

8. Bibliografía Tentativa.

- Flores Ponce, F. (2000). Derecho Constitucional General. Potosí: Druck
- Jarach, D. (1996). Derecho Financiero y Tributario. Bs. Aires: Desalma.
- Luqui, J. (1998). Derecho Constitucional Tributario. Bs. Aires: Desalma.
- Marín-Barnuevo, D. (1996) Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario. Madrid: Mc Graw Hill.

- Martín, J. y Rodríguez, F. (1995). Derecho Tributario General. Bs. Aires: Desalma
- Martínez, R. (1994). Fundamentos de Derecho Público. México: Mc Graw Hill
- Navarrine, S. y Asorey, R. (2000) Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Bs. Aires: Desalma.
- Valdes Costa, R. (1992). Instituciones de Derecho Tributario. Bs. Aires: Desalma
- Valencia Vega, A. (1999). Manual de Derecho Constitucional. La Paz: Librería Editorial Juventud.