

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
CARRERA DERECHO**



Acreditada por Res. CEUB 1126/02

MONOGRAFÍA

PARA OPTAR AL TÍTULO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN DERECHO

**“NECESIDAD DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492, SECCIÓN IV
DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, POR EVASIÓN
IMPOSITIVA”**

INSTITUCIÓN : GOBIERNO MUNICIPAL AUTONOMO DE EL ALTO

POSTULANTE : SILVIA NINA MACHICADO

LA PAZ – BOLIVIA
2011

DEDICATORIA

*Este trabajo esta dedicado a nuestro
Supremo y Creador.*

*A mi querida familia que fue el impulso
que motivo mis estudios y en especial
a mis amados Padres:*

*Bernaldo Nina Apaza y Nelly Machicado Poma
que fueron la fuente de impulso en mis estudios,
a Pablo Vargas Nina mi querido sobrino,
a todos ellos por su comprensión y paciencia
en esta etapa de mi vida.*

AGRADECIMIENTOS

*Al Supremo por iluminar mi camino en
cada intervalo de mi existencia.*

*A mis queridos docentes los cuales me
infundieron en cada clase, en particular a
mi Tutor Académico*

*Dr. Constantino Escobar Alcón,
por su contribución y orientación en la
elaboración de mi Monografía.*

ÍNDICE

PORTADA

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTOS

ÍNDICE

PRÓLOGO

INTRODUCCIÓN

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICA

1. ELECCIÓN DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA.....	1
2. FUNDAMENTACIÓN O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	1
3. DELIMITACIONES DEL TEMA DE MONOGRAFÍA.....	2
4. BALANCE DE LA CUESTIÓN O MARCO TEÓRICO.....	3
5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LA MONOGRAFÍA.....	10
6. LA DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS.....	11
7. ESTRATEGIA METODOLOGICA Y TECNICAS DE INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICA.....	12

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

8.- ANTECEDENTES.....	14
8.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACION Y DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.....	14
8.1.1 EVOLUCION HISTORICA DE LA TRIBUTACIÓN.....	15
8.1.2. EVOLUCION DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.....	17

9.- FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	27
9.1. LA CONSTITUCION.....	28
9.2. LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES.....	29
9.3. LA LEY Y LAS DISPOSICIONES CON FUERZA DE LEY.....	29
9.4. LOS DECRETOS SUPREMOS, LAS REGLAMENTACIONES, LAS RESOLUCIONES Y DEMAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL, DICTADAS POR EL PODER EJECUTIVO O POR LOS DISTINTOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS Y LOCALES FACULTADOS AL EFECTO.....	30
10. OTRAS FUENTES NO CONSIDERADAS EN EL CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO.....	31
10.1. LA COSTUMBRE.....	32
10.2. LA JURISPRUDENCIA.....	32
10.3. LA DOCTRINA.....	32

CAPÍTULO II

LOS FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA EVASIÓN IMPOSITIVA.

11. CONCEPTOS GENERALES.....	34
11.1. DERECHO TRIBUTARIO.....	34
11.2. EVASION.....	35
11.3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA.....	36
11.4. LOS SUJETOS.....	37
11.5. TRIBUTOS.....	37
11.6. DEUDA.....	38
11.7. SANCION.....	38
11.8. IMPUESTOS.....	39
12. FACTORES Y CAUSAS DE EVASIÓN IMPOSITIVA FISCAL.....	39
12.1. CARENCIA DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA.....	40
12.2. SISTEMA TRIBUTARIO POCO TRANSPARENTE.....	46
12.3. ADMINISTRACION TRIBUTARIA POCO FLEXIBLE.....	47
12.4. BAJO RIESGO DE SER DETECTADO.....	48

CAPÍTULO III
ANÁLISIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO.
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.

13. CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY No 2492.....	51
13.1. ANALISIS DE LA SECCION IV DE LA LEY No. 2492 DEL CODIGO. TRIBUTARIO BOLIVIANO.....	53
14. ANALISIS DESDE EL AMBITO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL.....	54
15. LEGISLACIÓN COMPARADA.....	56
15.1. CODIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DEL PERU.....	56
15.2. CODIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA.....	58

CAPÍTULO IV
PROPUESTA

16. NECESIDAD DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, POR EVASIÓN IMPOSITIVA.....	61
16.1. PROPUESTA DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	62

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

PRÓLOGO

Es agradable tomar la distinción de el cual me hace partícipe el postulante, de un tema hondamente importante para nuestra sociedad la cual merece una especial preocupación. Por que la propuesta está encuadrada en la evasión impositiva que debería ser de una preocupación general, ya que sin estos recursos que proviene de los impuestos nos privamos de mejoras a nivel general y fundamental que brinda el Estado a la Sociedad.

El postulante de forma objetiva logró averiguar una problemática que concierne al Estado como a la Sociedad, el tema en cuestión es: la “**DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**”, va dirigido a quienes evaden de forma irracional los impuestos ya sea por transferencia, como en otras situaciones, este tema atañe a la sociedad en general por ser núcleo fundamental del Estado.

Pese a los profusos problemas que rodean el tema, la presente monografía compone un estudio dogmático y profundo de la realidad Jurídico Social, a partir del control Administrativo de los recursos del Estado, a través de los impuestos, que esperan una pronta y efectiva forma de solución a esta problemática Social, aunque también acarrea consigo una portentosa e interesante carga crítica.

DRA. LIDIA AQUIVAREZ HUANCA
TUTORA INSTITUCIONAL
JEFA DE UNIDAD DE COBRANZA COACTIVA
GOBIERNO MUNICIPAL AUTONOMO DE EL ALTO

INTRODUCCIÓN

El elevado nivel de la evasión impositiva o fiscal es algo que ha venido preocupando a países desarrollados, como aquellos en vías de desarrollo, dificultando la aplicación de una política fiscal efectiva y coherente, de ahí el interés de reducir dichos niveles.

Se vienen haciendo ingentes esfuerzos en procurar de encausar a aquellos contribuyentes que no cumplen en debida forma con sus obligaciones fiscales frente al Estado, lo mismo que quienes debiendo tributar nunca lo han hecho.

Para comprender el tema de nuestro trabajo y su repercusión en el ámbito nacional, hemos efectuado un estudio metodológico social de la problemática actual que el mismo constituye desde la búsqueda de situaciones de hechos Sociales.

Este trabajo, está adaptado a la problemática que tiene la evasión impositiva o tributaria y por tal razón, desea se convierta en una propuesta que coadyuvé al problema de la evasión tributaria.

1. ELECCIÓN DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA.

“NECESIDAD DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY Nº 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, POR EVASIÓN IMPOSITIVA”

2. FUNDAMENTACIÓN O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.

Mediante convenio interinstitucional suscrito entre el Gobierno Autónomo Municipal de El Alto y la Carrera de Derecho de la Universidad Mayor de San Andrés, con el fin de adquirir conocimientos teóricos prácticos realice mi trabajo en la Dirección de Recaudaciones – Unidad de Cobranza Coactiva.

Es de esta manera que al observar con mucha preocupación en la Dirección de Recaudaciones – Unidad de Cobranza Coactiva, mas propiamente en el Registro de Movilidades o Automotores que realizan nuestra Sociedad, los cuales en muchos casos no registran sus movilidades ya que al portar solo el poder directamente ellos evaden el correspondiente tributación, realizando la defraudación Tributaria, en la cual el Estado es perjudicado de gran manera por estos hechos al parecer poco relevantes, pero que al final es una gran omisión del cual esta inmerso nuestra Sociedad.

Es debido a esta inquietud de atención prioritaria que merece el Estado como la Sociedad de acuerdo al pago de los impuestos para las mejoras en todo ámbito como ser salud, educación, etc. que presento como propuesta el presente perfil

3. DELIMITACIÓN DEL TEMA DE MONOGRAFÍA.

a) DELIMITACIÓN TEMÁTICA.

La presente monografía esta enmarcada a la investigación jurídico social, esta delimitada en el código Tributario ley 2492, la Constitución Política del Estado, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y otros.

b) DELIMITACIÓN ESPACIAL.

Para fines de la investigación se delimita la ciudad de El Alto, Gobierno Autónomo de El Alto, para mayor referencia la Dirección de Recaudaciones – Unidad de Cobranza Coactiva, por que fue el lugar donde realice mi trabajo dirigido, en el cual observe con mucha preocupación el hecho de evadir la tributación por parte del parque automotor.

c) DELIMITACIÓN TEMPORAL.

En la delimitación del tiempo para una mejor investigación de la monografía se tomo en cuenta desde la promulgación del Código Tributario, Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003 hasta Noviembre del 2010.

4. BALANCE DE LA CUESTIÓN O MARCO TEÓRICO.

a) MARCO TEÓRICO.

Los Tributos Según W. Gerloff, Citado por Gunter Schmolders, dice que “las contribuciones, entendidas éstas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad humana”¹.

También los tributos según este autor estaban para la satisfacción de los gastos públicos, el Estado, además de los recursos que se originan en su propio patrimonio cuenta con los recursos provenientes de la tributación de los individuos que quedan sujetos al poder de imposición estatal ².

Otros afirman, el concepto es amplio y tiende a superar la doctrina del liberalismo clásico que solo concebía el tributo para fines exclusivamente fiscales, hoy se acepta, como dice Neumark en “naturaleza de la imposición” que el impuesto puede aplicarse a fines puramente fiscales, de política de coyuntura, de política social y otros³.

¹ GUNTER SCHMOLDERS, Teoría General del Impuesto, Madrid, 1962, p. 3., Citado en ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Crítica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia); pag. 32 y sgtes.

² ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Crítica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia); pag. 34.

³ Publicado en “Problemas Económicas y Financieros del Estado Intervencionista”, Madrid, pp. 397-398. ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Crítica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia); pag.36.

Para el Diccionario Jurídico Cabanellas Tributo es, Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Gravamen, Carga. Servidumbre. Obligación. Censo. En especial, la enfiteusis. Reconocimiento feudal del vasallo con respecto al señor⁴

b) MARCO HISTÓRICO.

Tocando la historia de las formas como fueron evolucionando el pago de los Tributos (impuestos) podemos apreciar que el individuo siempre realizo el pago o contribución para las mejoras del medio o lugar donde se desenvolvían.

Según las formas primitivas de pagos para satisfacer necesidades del grupo, o de las contribuciones materiales que existieron desde tiempos remotos y que aun existen, por ejemplo, en nuestro medio campesino mediante la prestación de servicios comunitarios en el yanapacu y ayni, en la antigüedad todos los pueblos impusieron cargas tributarias.

Las culturas del Medio Oriente y la Grecia antigua, tuvieron formas de recaudación avanzadas. La Edad media nos hace ver varios sistemas tributarios, en este periodo nace la teoría de la naturaleza y justificación de los impuestos. En la época Moderna, con el incremento de las necesidades publicas, la discusión se hizo mas apasionante. Kaspar Klock señalo las limitaciones de los impuestos; Von Justi hace referencia a que deben ser justos y equitativos; Sonnenfels habla de la capacidad del contribuyente. Mas tarde, con las “perturbaciones mínimas” que deben causar

⁴ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 390.

los impuestos y, luego, Adam Smith propone los principios impositivos de la igualdad, la certeza, la comodidad y la economía

El proceso impositivo tiene una larga historia. A mediados del siglo XIX se percibió nítidamente la lucha entre el capital y el trabajo, entre el individualismo y el naciente socialismo buscando la transformación racional- individualista. En el campo del tributo, la función pasiva sobre la renta y su distribución, pretendió ser modificada aplicando la “teoría del sacrificio” que Von Eheberg la llama con mas propiedad “teoría del deber” impositivo. Para que el Estado actuara en este nuevo plano de imposición se comenzaron a registrar diversas ideas que, posteriormente, se concretaron en el principio de la “progresividad”, de las exenciones al “mínimo de existencia” que había preconizado el cameralismo, de los impuestos que ayudarían a la distribución de la renta como los que gravan el patrimonio y las herencias, sostenidos por Adolfo Wagner⁵.

c) MARCO CONCEPTUAL.

Impuestos.- Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas.

Deuda.- En su significado más general, sinónimo de obligación. Con, mayor propiedad técnica, su efecto jurídico: la prestación que el sujeto pasivo (o deudor) de

⁵ ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Crítica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia); pag. 32 y sgtes.

la relación obligacional debe al sujeto activo (o acreedor) de la misma. Así, toda deuda consiste en un dar, decir, hacer o no hacer algo que otro puede exigir. En su acepción más frecuente y conocida, deuda es lo que ha de pagarse en dinero, la cantidad de este pendiente de entrega, este o no vencida la deuda.

Sujeto pasivo.- Es quien esta obligado a cumplir lo exigido por el sujeto activo, en una relación jurídica.

Dolo.- “engaño, fraude, simulación” (Dic. Acad.).

A. En Derecho Civil. Voluntad maliciosa que persigue deslealmente el beneficio propio o el daño de otro al realizar cualquier acto o contrato, valiéndose de argucias y sutilezas o de la ignorancia ajena; pero sin intervención ni de fuerza ni de amenazas, constitutivas una y otra de otros vicios jurídicos. Incumplimiento mal intencionado de las obligaciones contraídas, ya sea por omisión de prestaciones, mora en el pago o innovaciones unilaterales.

Gravados.- Estos bienes también se denominan por algunos autores bienes heridos.

Son aquellos bienes sobre los cuales descansa algún derecho real, tales como la servidumbre, uso, usufructo, hipoteca, etcétera.

Los bienes que se encuentran afectados por alguna restricción que se haya constituido voluntariamente o por ministerio de la ley.

Se denomina así a los bienes heridos sobre los que descansa algún gravamen ó sea obligación que pesa sobre algún bien.

Daño.- En sentido amplio, toda suerte de mal material o moral. Mas particularmente, el detrimento, perjuicio o menoscabado que por acción de otro se recibe en la persona o en los bienes. El daño puede provenir de dolo, de culpa o de caso fortuito, según el grado de malicia, negligencia o casualidad entre el autor y el efecto⁶.

Integridad.- Para el diccionario de la Lengua Española la integridad es el “Estado de una cosa que tiene todas sus partes o que no ha sufrido alteración: la integridad de una suma, de un conjunto”.

Sanción.- En general, ley, reglamento, estatuto. Solemne confirmación de una disposición legal por el jefe de un Estado, o quienes ejerce sus funciones. Pena para un delito o falta. **PENAL** la amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos. (V. CLAUSULA PENAL, PENA.). **SOCIAL** Todo género de coacción o amenaza que un grupo organizado, al menos rudimentariamente, dirige contra quienes desconocen las reglas que integran la manifestación de su modo de ser, actuar y entender las relaciones internas y externas⁷.

⁶ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 109.

⁷ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 360.

d) MARCO JURÍDICO.

d.1. Código Tributario ley N° 2492

Es primordial tocar la ley 2492 motivo de estudio del presente perfil en especial la parte de la Sección IV Determinación de la deuda Tributaria en los artículos 92 y en particular el artículo 93 por que será el tema de propuesta del presente perfil.

Sección IV: DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 92° (Definición). La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.
2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.

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

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

d.2. Constitución Política del Estado.

Es necesario referirse a la Constitución Política del Estado, por que los temas de la presente propuesta están enmarcados en nuestra Carta Magna, como fuente principal de toda norma o proyecto, como por ejemplo los siguientes artículos y párrafos:

Artículo 323. I. la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa, y capacidad recaudatoria.

II. los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la asamblea legislativa plurinacional.

Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados modificados o eliminados por sus consejos o asambleas, a propuestas de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario

de los departamentos descentralizados, y regiones estará conformado por impuesto departamental tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

Artículo 325. El ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva, y otros delitos económicos conexos serán penados por ley.

d.3. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Aprobada en la novena Conferencia Internacional Americana Bogota Colombia, 1948 en la IX Conferencia Internacional Americana, en su artículo 36 referido a los impuestos dice lo siguiente:

Artículo 36. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LA MONOGRAFÍA.

¿Cuál será la necesidad de modificar el art. 93 del código tributario boliviano ley N° 2492, sección IV determinación de la deuda tributaria, por evasión impositiva?

6. DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS:

a) Objetivo general.

“NECESIDAD DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY Nº 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, POR EVASIÓN IMPOSITIVA”.

b) Objetivos específicos.

- 1) Establecer, las causas sus consecuencias por la falta la evasión por el pago de impuestos.
- 2) Analizar, los tipos de evasiones impositivas.
- 3) Analizar, el Código Tributario boliviano, en el marco de la Constitución Política del Estado, promulgado el 7 de febrero de 2009.
- 4) Comparar, el Código Tributario Boliviano con otras legislaciones, sus similitudes y diferencias jurídicas con los demás Países.

- 5) Proponer la modificación del Artículo 93 de la Sección IV determinación de la deuda Tributaria, del Código Tributario Boliviano.

7. ESTRATEGIA METODOLÓGICA Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICA.

En la presente investigación monográfica son aplicados los siguientes **métodos y técnicas**:

a) Método Deductivo.

El objeto del método deductivo, es partir de una premisa general, para llegar a conclusiones particulares.

b) Método Dogmático.

Este método me ha permitido interpretar el Código Tributario Boliviano desde la normativa vigente, como es la determinación de la deuda tributaria.

c) Técnica de la Observación.

Es la técnica utilizada durante el trabajo desarrollado en el Gobierno Autónomo de El Alto, para mayor referencia la Dirección de Recaudaciones – Unidad de Cobranza Coactiva.

d) Técnicas de Encuestas y Entrevistas.

Las mismas que han correspondido a elaborar datos sobre la problemática y ha permitido obtener las conclusiones.

e) Técnicas de recolección de datos.

La recolección de información será por Bibliografía como medios de consultas, datos estadísticos, por Internet y otros medios que me permita procesar el contenido de la presente monografía.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

8. ANTECEDENTES.

La evolución de las tributaciones de acuerdo a las épocas, fueron cambiando, surgiendo a través del tiempo, proporcionando cambios diferentes de acuerdo a cada período de la evolución, obteniendo diferentes tipos de cobros impositivos por parte los distintos tipos de Sociedades y/o Estados como también imponer sanciones o normas para los que tienden a evadir los pagos de impuestos, de acuerdo a la época.

8.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACION Y DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.

La historia de la tributación se halla recíprocamente vinculada con el desarrollo histórico del pensamiento financiero, de modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influido sobre la evolución de la teoría, en tanto que los pensadores han ejercido su influencia, en mayor o menor medida, sobre el desenvolvimiento de los acontecimientos⁸.

⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; "DERECHO TRIBUTARIO"; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 9 y sgtes.

8.1.1. EVOLUCION HISTORICA DE LA TRIBUTACION.

Con el advenimiento del estado moderno aparecieron los “tributos” en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder del imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos “tributos”, aunque en el sentido lato del término.

En la *India*, en el *Arthashastra*, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años a.C., se halla un principio que luego desarrollara Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que “así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”⁹.

En el *Antiguo Egipto* había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese periodo dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición “de ordenamiento”, pues – como enseña Gerloff – en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria).

⁹ AHUMADA, Guillermo, *Tratado de finanzas públicas*, t. I, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, p. 47. Sobre la historia de la tributación y la evasión, ver GIORGETTI, **Armando**, *La evasión tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1967, ps. 15 y ss. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 9 y sgtes.

Respecto de *Atenas*, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la “*eisfora*”, por las necesidades de la guerra contra Esparta; la “*liturgia*”, para las fiestas publicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la “*triearquia*”, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

En *Roma* hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la “*vicésima heridatatum*” (impuesto sobre las herencias) de la época de augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc. También hallamos aquí antecedentes de extrafiscalidad de la tributación, como en el caso de los “*ultra tributa*”, creados por Catón el Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres (los vestidos, las joyas y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases eran valuados por Catón, en la imposición patrimonial, diez veces mas caros que su valor; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior por mas de 10.000 ases eran tasados diez veces mas caros que el precio de adquisición; además, para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva del “*tributum*”¹⁰.

Durante el Impero Romano, y particularmente con la “*Lex Julia Municipalis*”, surgieron localidades denominadas “*fora*” y “*conciliabula*”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fiho, como correlato la obligación de contribuir a las cargas impuestas (*munera*); por ello se denomino “*municipes*” a los habitantes de tales ciudades, y “*municipia*” a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al “*curator*”, que velaba por los intereses fiscales, y al “*defensor civitatis*”, que

¹⁰ GERLOFF, Wilhelm – NEUMARK, Fritz, *Tratado de finanzas*, t. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 220. en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 10.

controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el “*ordo decurionum*” respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales¹¹.

8.1.2. EVOLUCION DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.

Citaremos solo algunas de las más importantes corrientes que fueron surgiendo a partir de la instauración del Estado moderno.

a) Mercantilismo.

Los mercantilistas pensaban en la riqueza, principalmente, como oro y plata (en esa época se decía “tesoro”), y para ellos era más deseable la abundancia de dinero que los bienes. El camino hacia la riqueza era una balanza favorable de las exportaciones sobre las importaciones, que se debería pagar en “tesoro”. Durante la administración financiera de Colbert, en Francia, y Cromwell, en Inglaterra, se dio a los principios mercantilistas la aplicación más concreta de que hayan podido gozar jamás. El mercantilismo era una filosofía práctica sobre cómo obtener riqueza.

Thomas Mun (1571-1641) fue el más claro expositor de la doctrina, y su obra más importante lleva por título *la riqueza de Inglaterra por el comercio exterior* (publicada póstumamente en 1664). Se trataba de un inglés con activos intereses en el comercio. Su intención era incrementar la riqueza de la nación, fomentando el

¹¹ GARCIA VIZCAINO, Catalina, *Los tributos frente al federalismo. Puntos de partida y recomendaciones para la reforma constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1975, ps. 227 y 228. Ver, asimismo, BIELSA, Rafael, *principios de régimen municipal*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, ps. 63/65. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 10 y 11.

comercio dentro y fuera de Inglaterra y propendiendo al aumento de la producción nacional. Aconsejaba no gravar con impuestos los artículos fabricados principalmente para exportar. Los derechos de importación sobre las mercancías a reexportar debían ser bajos, en tanto que había que recargar fuertemente las importaciones de productos destinados al consumo interior.

Otros mercantilistas fueron Antonio Serra, Antoine de Montchretien (aunque con un sesgo más nacionalista, ya que propiciaba que Francia se bastara a sí misma) y sir James Steuart.

b) Cameralismo.

Distintos autores alemanes de los siglos XVII y XVIII adaptaron el mercantilismo, cultivando las “ciencias camerales”, denominadas así por el vocablo alemán “*kanmer*” y el latino “*camera*”, que significa “cámara” (de este modo, pretendían darle el sentido de “gabinete real”), ya que su propósito era constituirse en consejeros o, en su caso, escribir libros de cabecera para los príncipes y reyes.

Los autores más importantes de esta corriente, representados en Alemania por Johann Heinrich Gottlob von Justi (1717-1771) y en Austria por Joseph Freiherr von Sonnenfels (1732-1817), se reunían como consejeros del príncipe o gobernante, en sus cámaras privadas, para la administración del príncipe o gobernante, en sus cámaras privadas, para la administración eficiente del dominio y las regalías reales. Las ciencias camerales comprenden nociones de administración y gobierno, de economía y políticas económicas y de finanzas públicas¹².

¹² Para Dino Jarach (Jarach, Dino, *Finanzas...*, cit., 4), la ciencia cameralista constituye la primera expresión de la ciencia de las finanzas públicas. Es precursora de la doctrina de los destacados autores alemanes del siglo XIX, Von Stein, Adolf Wagner y Schaffle, y también de las actuales doctrinas de política económica y planificación. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 14 y 15.

c) Fisiocracia

En Francia, bajo la dirección espiritual de Francia Quesnay (1694-1774), médico de profesión (médico personal de Luis XV y de *madame* Pompadour), que en los umbrales de la vejez se dedicó al estudio de la llamada “economía rural”, un grupo de filósofos sociales, conocidos con el nombre de “*Economistes*” – Jean-Claude Marie Vicent, señor de Gournay (1712-1759); Pierre-Paul Mercier de la Riviere (1720-1793); Víctor Riquetti, marqués de Mirabeau (1715-1789) – , fundó lo que en el pensamiento económico se denominó “fisiocracia”, que etimológicamente significa “gobierno de la naturaleza”.

Desde el punto de vista financiero, la fisiocracia aportó lo siguiente:

- 1) Limitación de las funciones estatales (garantizar la vida, la libertad de y la propiedad) y eliminación de las trabas a las actividades individuales, propiciando el lema “*laissez faire, laissez passer*” (según Turgot, fue el grito dirigido a Colbert por un comerciante, llamado Legendre, en una asamblea). Tal propuesta era revolucionaria, teniendo en cuenta que Quesnay fue médico del rey Luis XV – que aplicó impuestos mercantilistas – y de *madame* de Pompadour;
- 2) El impuesto debía gravar el único acrecentamiento neto de la riqueza, es decir, la renta de la tierra (*las rentas percibidas por la clase terrateniente*);
- 3) La doctrina del *impuesto único* sobre la renta de la tierra, como reacción contra la gran cantidad de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo de la monarquía francesa;
- 4) La teoría de la amortización y capitalización del impuesto;
- 5) La crítica contra los impuestos indirectos a los consumos y la defensa de la imposición directa; la teoría de la limitación de los gastos públicos al producto de la recaudación del impuesto, límite del “orden natural”.

Los fisiócratas pensaban que de la agricultura provenían todas las riquezas, y consideraban, por una errónea interpretación de la teoría de la incidencia, que al gravar aquella actividad podían ser alcanzadas todas las otras manifestaciones de capacidad contributiva por el fenómeno de la traslación¹³. Entendían que la sociedad se dividía en tres clases económicas: terratenientes, que debían pagar el impuesto pretendido; agricultores que trabajaban directamente las tierras; y clase estéril, el resto de la sociedad (v.gr., artesanos, industriales, comerciantes), que no podía reproducir el equivalente de lo que consumía.

d) La escuela liberal.

Muchos de los principios de esta corriente se hallan vigentes en la actualidad, analizaremos brevemente a algunos de sus principales expositores.

Adam Smith (1723-1790): Este gran autor escocés es considerado el padre de la economía política, a la cual sistematizó en su famosa obra “*Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza desde las naciones*”, publicada en 1776, de amplia difusión mundial¹⁴. El libro V de esta obra lleva por título: “Ingresos del soberano o de la comunidad”. Con relación a los gastos del soberano o de la comunidad – papel del Estado –, los limita a la defensa, la administración de justicia, las obras públicas y otras instituciones públicas, y al sostenimiento de la dignidad del soberano.

¹³ Sobre la fisiocracia, además de la obra citada de Gonnard (ps. 169/235), ver MEEK, R. L., *La fisiocracia*, Ariel, Barcelona, 1975, Ver, asimismo, GIDE, Charles-RIST, Charles, *Historia de las doctrinas económicas*, t. I, Depalma, Buenos Aires, 1949, ps. 3/73. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag.15 y sgtes.

¹⁴ Entre las múltiples publicaciones de la obra mencionada, se ha tomado para el presente; SMITH, Adam, *Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Aguilar, Madrid, 1961. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 18 y sgtes.

Al referirse específicamente a los *impuestos*, sostiene que los ingresos individuales surgen de tres distintas fuentes: la renta (renta propiamente dicha es solo lo que deriva de la tierra, y se le paga al terrateniente por el uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo), los beneficios y los salarios, de modo que todo impuesto tiene que ser pagado, en el último término, por una u otra de estas tres clases de ingresos, o por todas ellas, indiferentemente.

David Ricardo (1772-1823): Era hijo de un holandés estableció en Inglaterra, corredor y bolsista, que lo inició en los negocios desde los catorce años, pero que se distanció de David a consecuencia de que este contrajo matrimonio en contra de la voluntad del padre y, además, se convirtió al cristianismo. No obstante, triunfo brillantemente obteniendo fortuna y honores. Su obra principal fue *Principios de economía política y tributación* (1817)¹⁵, que contiene, en esencia, una teoría general de la distribución, centrándose en la *incidencia de los impuestos* según que afecten la renta de la tierra (considerada por Ricardo como la renta diferencial, ha dado origen a una doctrina que la ciencia económica actual denomina “renta ricardina”), a diferencia de los que gravan otros aspectos – v.gr., los que recaen sobre los productos.

Entiende que los impuestos “son una porción del producto de la tierra u del trabajo de un país, puesta a disposición del gobierno, y siempre se pagan, a la postre, ya del capital, ya de la renta del país, el capital de un país es fijo o circulante, según sea de naturaleza mas o menos duradera”. Destaca que *si el capital de un país queda disminuido, se reducirá su producción*, y si el pueblo y el gobierno continúan efectuando el mismo gasto improductivo, “los recursos de ambos disminuirán con creciente rapidez, y sobrevendrían la miseria y la ruina”. Todos los impuestos

¹⁵ Para el presente, seguimos la publicación: RICARDO, David, *Principios de economía política e imposición fiscal*, Biblioteca de Cultura Económica, El Consultor Bibliográfico, Barcelona, 1923.

Ver el comentario de GONNARD, Rene, *Historia n.*, cit., ps. 309/321. Asimismo, GIDE, RIST, Charles . *Historia....*, cit., t. I, ps. 191/216; SPIEGEL., Henry W., *El desarrollo...*, cit., ps. 366/397. citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 20, 21 y sgtes.

tienden a aminorar la potencia acumuladora, y los gobiernos no deberían crear impuestos crear impuestos “que hayan de recaer necesariamente sobre el capital, puesto que al hacerlo disminuirán los fondos destinados al sostenimiento de la clase trabajadora, y reducirán la producción futura del país”.

e) Teoría del sacrificio.

John Stuart Mill (1806-1873) fue, tal vez, el primero de la tradición inglesa en proponer cambios en el sistema impositivo para introducir reformas sociales. Individualista en sus inicios, en la segunda parte de su vida estuvo enrolado en el colectivismo: cada hombre debía disfrutar de los beneficios de su propia producción. Defendía el derecho del propietario a disponer de su propiedad, hasta su muerte, en la forma que deseara; por ende, sugería que se limitara el monto que una persona podría heredar¹⁶.

Refuto el principio del “beneficio” y lo reemplazo por el de “*capacidad contributiva*”, que desemboco en los principios de igualdad, proporcionalidad y minimización del sacrificio, y en la imposición progresiva, en tanto que el principio del beneficio puede implicar el impuesto regresivo. Para Mill, la igualdad de impuesto equivalía a la igualdad de sacrificio.

¹⁶ Propicio un programa de reforma agraria basada en la confiscación por el Estado de los incrementos no ganados del valor de la tierra. En su obra *Principles of Political Economy* (1848) expuso sus ideas sobre la nacionalización gradual de la tierra mediante un impuesto sobre los aumentos de de valor no debidos a las mejoras individuales, sino a la actividad de la comunidad (v. gr., mejoras generales...). Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 23.

f) Teoría del cambio

Entre los optimistas de las finanzas públicas mencionaremos a *Frédéric Bastiat* (1801-1850) – autor, entre otras obras, de *Les harmonies économiques*) - ¹⁷ y *Nassau William Senior* (1790-1864), quienes definieron el fenómeno financiero como un fenómeno de cambio, por el cual el Estado es un factor positivo que presenta servicios (orden, justicia y seguridad), decidiendo a cambio *impuesto*.

A esta postura se opone la *teoría pesimista del consumo* – si bien optimista en la creencia del esfuerzo humano – de *Jean Baptiste Say* (1767-1832), que no considera como bienes a los servicios estatales por los cuales son cobrados los impuestos, y para quien la actividad financiera es un fenómeno de consumo no de creación o cambio de riqueza. Como consecuencia de su obra *Tratado de economía política* (1804), fue eliminado del tribunalado francés por el primer cónsul, a causa de algunas de sus doctrinas. Para este autor el crecimiento de la capitalización – a la cual no podía limitarse – y los progresos del maquinismo favorecían a la industria; el gobierno ideal debía ser barato y actuar poco, y el estado era un mal industrial y un mal comerciante¹⁸.

g) Marginalismo

La escuela marginalista austriaca sostuvo que las finanzas públicas consistían en un problema de valor. Las necesidades públicas son necesidades individuales que los sujetos ordenan según su urgencia y la cantidad de la renta disponible, en forma tal que se igualen las utilidades marginales ponderadas logradas por la satisfacción de todas esas necesidades. La riqueza solo puede ser gravada por tributos cuando

¹⁷ Ver BASTIAT, Federico, *Armonías económicas*, Librerías de Mariano y Escribano y Leocadio López, Madrid, 1870. Ver, asimismo, BASTIAT, Federico, *capital y renta*, Imprenta de la Tutelar, Madrid 1860. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; "DERECHO TRIBUTARIO"; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pags. 24 y sgtes.

¹⁸ GONNARD, Rene Historia... Cit., ps. 322/329. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; "DERECHO TRIBUTARIO"; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 25 y sgtes.

su utilidad para el gusto público es mayor que el empleo que de ella hacen los particulares.

Se critico a esta escuela que en sus inicios considerara al individuo como sujeto de la actividad financiera, la imposibilidad de que los individuos efectúen tan precisas valoraciones y en razón de que las necesidades públicas no son apreciadas individualmente sino satisfechas por el Estado por medio de servicios indivisibles.

h) Austriacos modernos

Entre los economistas de la austriaca moderna que se destacaron en el siglo XX se puede nombrar *Ludwig Von Mises* (1881-1973) a *Friedrich Von Hayek* (1899-1992; premio novel de economía en 1974 compartido con Gunnard Myrdal) y a *Joseph A. Schumpeter* (1883-1950). El primer critico fuertemente en socialismo, sistema que consideraba impracticable por que no contemplaba un método racional para fijar los precios; de adhesión al *laissez faire* lo fue en tal grado que reuso conceder algún papel del gobierno en la economía. Al referirse al precio de la tierra, enseñaba que “los impuestos reducen los correspondientes precios de mercado, proporcionalmente a la prevista futura cuantía de la carga tributaria. Todo nuevo gravamen fiscal (salvo que se suponga vaya hacer pronto derogado) hace descender el precio de mercado de los terrenos afectados” (amortización). Por otra parte, sostenía que cuanto mas gastara el estado, mas les exigiría a los ciudadanos la entrega de una porción de su patrimonio o de sus rentas, y agrava que “es concebible un sistema impositivo neutral que al no interferir el funcionamiento del mercado le permitirá deslizarse por aquellos causes que naturalmente abría de seguir en el supuesto de la total inexistencia de cargas tributarias”. Alertaba que “cuando en cambio proliferan desmesuradamente los impuestos, quedan desnaturalizados y se convierte en mecanismo capaz de aniquilar la economía de mercado el talón de Aquiles del mecanismo fiscal radica en la paradoja de que

cuanto mas se incrementan los impuestos, tanto mas se debilita la economía de mercado y consecuentemente el propio sistema impositivo”¹⁹.

i) Contribución sueca

Entre otros, se enrolaba aquí el polémico *Johan Gustav Knut Wicksell* (1851-1926), quien estaba indignado con el carácter regresivo del sistema impositivo sueco. Abogaba por la progresividad en el impuesto sobre los ingresos personales, sobre el patrimonio y sobre las sociedades, entendiendo que los impuestos sobre el lujo funcionaban, en realidad, como un racionamiento. Para llegar a una mejor estructura impositiva hacían falta instituciones políticas mas democráticas, por lo cual se mostró partidario del sufragio universal y consideraba necesario un movimiento obrero potente, a fin de lograr una mas amplia democracia. No parecía afectarlo el hecho de que la política fiscal modificara algunas de las estructuras jurídicas de la propiedad, como las resultantes de los monopolios, la plusvalía y las herencias. Sostenía que, los impuestos indirectos constituían un artificio mediante el cual los propietarios conseguían eludir la carga correspondiente. El análisis marginalista le suministraba los criterios para un programa fiscal, por medio de la comparación de la utilidad resultante de los servicios propuestos y la carga impositiva que estos requerían; la misma carga impositiva era determinada en relación con la utilidad marginal del ingreso. Tenía que haber una efectiva comunicación entre el legislador y los diversos intereses afectados por la imposición. Propugnaba la justa distribución de la carga fiscal.

j) Escuela de Cambridge

Durante las ultimas décadas del siglo XIX, a las corrientes representadas por los economistas austriacos y los de Lausan se unió una tercera, producto de la obra de

¹⁹ MISES, Ludwig von, *La acción humana (tratado de economía)*, t. II, Fundación Ignacio Villalonga, 1960, ps. 322, 323 y 445/451. Citado en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pags. 29 y sgtes.

Alfred Marshall (1842-1924), quien en 1885 obtuvo la cátedra de Economía Política de Cambridge, convirtiendo a esta institución en un centro de estudios económicos de renombre universal. Filántropo y humanitario, llegó a la economía desde la ética, aportándole sus conocimientos de matemático profesional. Consideraba que la *teoría de la incidencia de los impuestos* era parte integrante de la teoría general del valor, y que debía entender que un impuesto sobre una cosa es una de las muchas causas que pueden elevar su precio normal de oferta²⁰.

k) Poskeynesianos

Se enrola en esta corriente, entre otros, Alvin Hansen (1887-1975, economista del *New Deal*), quien, con su teoría del estancamiento secular de las economías maduras, bregó para que el Estado, mediante el gasto público, impulsara el desarrollo económico recurriendo al endeudamiento, que no drena fondos del sector privado, aunque sostenía que el crecimiento de la deuda pública intensificaría la desigual distribución de la riqueza (los ricos absorberían la mayor cantidad de valores emitidos). Por ello, a fin de mitigar esta desigualdad, “es menester que se financie la mayor parte de los gastos públicos por medio de impuestos. Pero si no fuera por el hecho de que una deuda pública que crece con rapidez tiende a la concentración de la riqueza, siempre debiera preferirse los empréstitos a los impuestos, ya que aquellos constituyen un método más expansionista de financiar los gastos” hasta un punto cercano a la ocupación plena, para evitar la inflación. El Estado debía procurar – mediante los empréstitos o los impuestos – ejercer el control que asegurara una oferta suficiente de capital y a efectos de evitar una concentración indebida de la riqueza, asumiendo el consumo mayor importancia.

²⁰ MARSHALL, Alfred, Tratado de economía política, la España Moderna, Madrid, t. II, p. 337, nota, Citado en: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 31 y sgtes.

Entendía que se debía crear la estructura fiscal mas favorable para que surjan nuevas inversiones privadas, eliminando o modificando aquellos impuestos que tienden a detener la corriente normal de tales inversiones (v.gr., el *impuesto sobre las utilidades no distribuidas y los impuestos sobre las ganancias del capital*: la carga impositiva no debe ser pesada sobre los ingresos y la propiedad para lograra la expansión de la economía). Consideraba que el aumento en los impuestos al consumo tendía a obstaculizar la recuperación económica; reconocida que tal aumento tenia efectos deflacionarios, y aconsejaba la elevación de las tasas de esos impuestos en épocas de fuerte auge y su reducción durante la depresión²¹.

Abba Lerner (1905-1982), por sus finanzas funcionales, estimo que el sistema tributario de un país tiene, además de su función de cobertura de los gastos públicos, el papel de un instrumento para absorber poder adquisitivo del sector privado a fin de impedir o combatir la inflación. La imposición fiscal significa *quitar* dinero a la gente; las obras públicas significan *comprar* los puentes o lo que quiera que se produzca con las obras públicas; e incluso la requisita de bienes puede ser considerada como la *compra* de estos al tiempo que se *quita* (con impuestos) El dinero que se pago por ellos.

9. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El código tributario boliviano en el Art. 2º se ha referido a las Fuentes del “derecho tributario”. Hemos dicho que el derecho tributario es una parte del derecho financiero que tiene por objeto el estudio de las normas que regulan la tributación en sus diversas manifestaciones. La fuente del derecho, como norma jurídica, es decir en

²¹ HANSEN, Alvin H., *Política fiscal y ciclo económico*, Fondo de Cultura Económica, mejico, 1945, ps. 108, 201, 340, 420y 421. Citado en: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007; pag. 36 y sgtes.

su sentido objetivo, es la ley en su aspecto mas amplio. Dentro de esta se enumera para el derecho financiero: la Constitución, la ley, los tratados internacionales, algunos autores señalan también la costumbre y los principios generales del derecho y nadie incluye la doctrina y la jurisprudencia.

Entre esas fuentes del derecho financiero, validas para el derecho tributario que es parte de él, y que en realidad son normas reguladoras del ejercicio del poder tributario por razones de orden vamos analizar las señalas en el Código Tributario Boliviano (Art. 2º):

9.1. LA CONSTITUCION.

La Constitución en Bolivia es la fuente primaria en el sentido estricto, pero no presenta un capitulo coordinado y sistemáticamente agrupado sobre cuestiones de la tributación, podemos decir entonces que la constitución consagra el principio de “nullum tributum sine lege”, el de la igualdad tributaria, de la exclusividad parlamentaria sobre la legislación impositiva y de la soberanía fiscal o el poder de imposición.

El primer congreso Interamericano de la tributación recomendó que incorpore en las constituciones de los países americanos ciertos principios de la legalidad tributaria, las normas que garanticen la creación y aplicación de tributos y su rol como instrumento de desarrollo²².

²² Sugerencia del delegado paraguayo, Prof. Carlos A. Mersan.

9.2. LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES.

Los tratados o convenciones en el orden internacional tienen su importancia como fuente de derecho en general. En este orden de cosas el convenio internacional bilateral o multinacional debe ser estudiado en sus efectos de Alalc, grupo subregional andino, relaciones entre países desarrollados y atrasados con respecto a las inversiones, los impuestos y las exoneraciones, de que tratamos en otra parte de este estudio.

9.3. LA LEY Y LAS DISPOSICIONES CON FUERZA DE LEY.

Dos son los elementos del concepto de ley: uno substancial o material que es la norma jurídica, y otra formal que es la decisión emanada del órgano legislativo. El Código Tributario Boliviano, se refiere, para salvar la parte formal de la ley, a las disposiciones con fuerza de ley que serían leyes delegadas o decretos – leyes.

En nuestra economía Constitucional los decretos – leyes no existen, pero en el hecho sean producidos dictados por los gobiernos surgidos por golpes de Estado. Constitucionalmente hablando los decretos – leyes son ilegales. En la realidad cumplen impuestos por la fuerza de quien gobierna. A tal extremo. Que se los ha legitimado, aunque en algunas cosas la corte suprema de justicia les negó validez. Pero esas cosas son las menos, pues los decretos – leyes tienen vigencia.

Esta figura jurídica no aparece en nuestra legislación pero existe en el hecho, en ejercicio positivo de ese poder. Los actos serian administrativos por el poder que los dicta, pero son legislativos por la materia.

El Código Tributario Boliviano quiere situarse en una situación legalista y constitucional, pero a pesar de sus declaraciones, no puede haber nacido con emergencia de un proceso inconstitucional que declara que “solo la ley puede establecer procedimientos jurisdiccionales” al mismo tiempo que con un decreto cree una nueva jurisdicción contencioso – tributaria.

9.4. LOS DECRETOS SUPREMOS, LAS REGLAMENTACIONES, LAS RESOLUCIONES Y DEMAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL, DICTADAS POR EL PODER EJECUTIVO O POR LOS DISTINTOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS Y LOCALES FACULTADOS AL EFECTO.

Los decretos supremos y los reglamentos que emite el poder ejecutivo, necesarios para la ejecución de leyes que no alteren y modifiquen el espíritu de lo que se reglamenta son también fuentes admitidas. Mucho mas si por el carácter general de la ley, se condiciona esta a su reglamento por el poder ejecutivo.

En lo que no estamos de acuerdo es en que las disposiciones dictadas “por los distintos órganos administrativos y locales” sean una fuente del derecho tributario. Esta disposición debió haberse acomodado a nuestro medio, donde la impetuosidad administrativa no es rara creando los resortes restrictivos y disposición que no pueden, estas reglamentaciones administrativas, alterar y modificar la ley.

Esta ultima parte extraña un grave peligro. Si se dicta resoluciones de simple ordenamiento tributario, no habría por que preocuparse, pero ¿Quién asegura que asi sea? Aquí ha faltado una necesaria declaración. Si el poder legislativo con su facultad de crear impuestos no funciona y su competencia la ha tomado el poder ejecutivo, podría haberse aclarado que el derecho tributario, como fuente de obligaciones, puede ejercitarse por los decretos leyes y, quizás, decretos supremos en un país con gobiernos de facto como el nuestro esto es muy importante no solo para el ordenamiento legal de un país, sino para el concepto doctrinario del tributo. En efecto, no puede confundirse la “potestad tributaria” con la “competencia tributaria” la falta de distinción entre poder tributaria (que los anglosajones llaman taxing power) y con la competencia, nos obliga a referirnos a la potestad jurídica del Estado para exigir contribuciones y crear excepciones, esta potestad no puede ser delegada y el Estado la ejerce por sus órganos llamados por ley como lo es el poder legislativo y en ciertos casos el poder ejecutivo; en cambio la competencia tributaria sirve para realizar el poder tributario por órganos administrativos como la renta interna o las aduanas y por órganos que pueden estar separados de la administración fiscal, órganos en los cuales el Estado delega su competencia, como son los que se reúnen en la parafiscalidad²³.

10. OTRAS FUENTES NO CONSIDERADAS EN EL CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO.

Giuliani dice: “ninguno de los autores de la materia menciona la doctrina y la jurisprudencia, pero no hallamos razón atendible para esta exclusión. Aunque no

²³ Se puede consultar a Hensel, *Diritto Tributario*, trad. Giufré, Milan, 1956, Vol. I. p. 272 y siguientes. Citado en: ABECIA BALDIVIESO, Valentin, *Derecho Tributario, Critica y Comentario del Código Tributario Boliviano*; editorial “letras”- RENE CANELAS L., Yanacocha 712 – La paz (Bolivia) 1971.

sean obligatorias constituyen fuentes del derecho financiero”. Nosotros nos vamos a referir algunas otras fuentes.

10.1. LA COSTUMBRE.

Entre las fuentes del derecho se ha suprimido la costumbre que es el modo habitual con que se ejecuta un acto determinado. Esto es comprensible aunque la costumbre o uso sea general y constante y aunque exista una convicción jurídica (“*opinio iuris*”) para obrar de este modo. En las normas tributarias no puede considerarse la costumbre, aunque algunos autores las aceptan secundariamente.

10.2. LA JURISPRUDENCIA.

Todos sabemos que una fuente importante del derecho es la jurisprudencia ósea la interpretación uniforme y consta de las disposiciones legales mediante fallos de los tribunales. Puede la jurisprudencia contribuir a sistematizar el derecho positivo, puede también conciliar ciertos criterios no muy claros. Y algo mas, gran parte de los tratadistas otorgan a la jurisprudencia mayor importancia en el derecho que en el civil porque el primero se ocupa de relaciones entre partes desiguales. La administración y, en este caso el contribuyente; relaciones que por otra parte son novedosas y de antigüedad muy corta.

10.3. LA DOCTRINA.

Otra fuente supletoria del derecho admitida con carácter general es la doctrina, que también ha sido eliminada del Código Tributario Boliviano es indudable que aunque no fuera fuente directa, puede ser un valioso auxiliar.

En cuanto a la doctrina el caso es lamentable. Hay autores tributaristas de prestigio internacional: ahí esta Giuliani Forouge, Dino Jarach, Alan R. Prest, Manuel de Juano, Carl S. Shoup, del Rio Rodríguez, Valdez Costa, Hense, Sainzde Bujanda, y cuantos otros que han elaborado una doctrina.

CAPÍTULO II

LOS FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA EVASIÓN IMPOSITIVA.

11. CONCEPTOS GENERALES.

El Código Tributario Boliviano tiene un aspecto muy complejo, en la cual es necesario tener conocimiento de los conceptos generales para tener una base principal de apoyo para el desarrollo del tema.

11.1. DERECHO TRIBUTARIO.

Para Ramón Valdez da Costa “es el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”

Otro concepto establece “el derecho tributario como la rama del derecho Financiero, se propone el estudio del aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del estado, en las relaciones entre este y los particulares, y en su repercusión sobre los ultimo”²⁴.

²⁴ Enciclopedia, Jurídico Omeba, Tomo VII, pag. 171.

Llamamos así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos²⁵.

Lo dividimos en ramas a efectos de su estudio:

a) Derecho tributario constitucional (delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal).

b) Derecho tributario sustantivo o material: (lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado).

c) Derecho penal tributario (es el conjunto de normas que define las infracciones).

d) Derecho tributario internacional (conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones).

11.2. EVASION.

La palabra evasión proviene del latín “evadere” que significa “sustraerse” “irse” o marcharse “de algo donde se esta incluido”²⁶.

²⁵ <http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml>.

²⁶ VERA BACARREZA, Verónica Virginia, TESIS en Opción al Grado de Magister en Derecho Penal; La Paz – Bolivia 2002; pag. 10.

Según esta autora: “evadir es sustraerse del pago de un tributo que legalmente se adeuda”, y hay evasión ante toda eliminación de pago o por el contrario una disminución de un monto tributario a favor del municipio mediante conductas omisivas esto como algunas de las consideraciones doctrinarias. Empero, y analizando a profundidad esta figura, la consideración anterior restringe a la evasión como la conducta por la cual no se habría pagado el tributo debido y no incluye para nada el comportamiento culposamente omisivo, que es el que justamente a criterio propio se adecua en forma exacta a lo que es la evasión, de ahí que se considera una contravención y no un delito, pues de lo contrario estaremos hablando de un tipo penal tributario de similares características que el delito de defraudación²⁷.

11.3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

²⁷ VERA BACARREZA, Verónica Virginia, TESIS en Opción al Grado de Magíster en Derecho Penal; La Paz – Bolivia 2002; pag. 11.

El hecho imponible: es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Características: es un hecho jurídico (puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos).

Aspecto temporal- son de verificación instantánea o abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo²⁸.

11.4. LOS SUJETOS.

El sujeto activo de la relación es el estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

El sujeto pasivo es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, por ejemplo los agentes de retención.

11.5. TRIBUTO.

Es lato sensu, la detracción que, en virtud del poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del estado.

²⁸ <http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml>.

El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción: puesto que es creado por la voluntad soberana del estado sin participación de la de los individuos²⁹.

11.6. DEUDA.

En su significado más general, sinónimo de obligación. Con, mayor propiedad técnica, su efecto jurídico: la prestación que el sujeto pasivo (o deudor) de la relación obligacional debe al sujeto activo (o acreedor) de la misma. Así, toda deuda consiste en un dar, decir, hacer o no hacer algo que otro puede exigir. En su acepción más frecuente y conocida, deuda es lo que ha de pagarse en dinero, la cantidad de este pendiente de entrega, este o no vencida la deuda³⁰.

11.7. SANCIÓN.

En general, ley, reglamento, estatuto. Solemne confirmación de una disposición legal por el jefe de un Estado, o quienes ejerce sus funciones. Pena para un delito o falta. **PENAL** la amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos. (V. CLAUSULA PENAL, PENA.). **SOCIAL** Todo género de coacción o amenaza que un grupo organizado, al menos rudimentariamente, dirige contra quienes desconocen las reglas que integran la

²⁹ <http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml>.

³⁰ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; "Diccionario Jurídico Elemental"; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 128 y 129.

manifestación de su modo de ser, actuar y entender las relaciones internas y externas³¹.

11.8. IMPUESTOS.

Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas³².

Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ello contraprestación o beneficio especial directo o indirecto.

12. FACTORES Y CAUSAS DE EVASIÓN IMPOSITIVA FISCAL.

Las causas de la evasión no son únicas, como lo menciona el Doctor Lamagrande (obra citada al pié), “El examen del fenómeno de evasión fiscal, ... , nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a

³¹ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 360.

³² CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Edición 2005; Editorial Heliasta; Buenos Aires – Argentina, 2005; pág. 196 y 197.

cabo una series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo”.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que dan origen a la misma , en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las mas comunes, sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra económico que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

12.1. CARENCIA DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden satisfacer. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el

Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste **con mayor eficiencia**.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial , y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial , de no ingresar sus impuestos, es una persona “hábil”, y que el que paga es un “tonto”, es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, al tomar conocimiento éste de la insuficiencia de medios para combatir tal hecho, con que cuenta la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia exteriorizada por la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, ante el

hecho de la existencia de una inacción por parte del ente recaudador, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Entre las razones de la falta de conciencia tributaria podemos citar a: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo; e) Falta de claridad del destino del gasto público y, f) Conjunción de todos los factores citados.

a) Falta de educación: Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, éste actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

b) Falta de solidaridad: El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando los mismos no llegan a las arcas del Estado, no puede cumplir los fines de su existencia.

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado, a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Y es en este acto donde a través del aporte de recursos hacia el Fisco, debe sobresalir el principio de solidaridad.

c) Razones de historia económica: Nuestro país a partir del año 1990 aproximadamente comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en el aspecto financiero los déficit fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.

Luego en una etapa posterior, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad , prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la existencia de una relación dólar-peso igual a uno, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que el

contribuyente tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales es a través de la omisión del ingreso de tributos.

d) Idiosincrasia del pueblo: Este factor es quizás el de mayor gravitancia en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, mas solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de “que todo puede arreglarse”, y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa de que existe una salida fácil para todos los problemas. Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases políticas no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, nos vemos afectados de cierta manera por una conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los mas altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina .

En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridades privadas, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios?. Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

f) Conjunción de todos los factores: En un tema tan complejo como lo es el de la falta de conciencia tributaria, decimos que todo tiene que ver con todo, porque si analizamos desde el punto de vista de la falta de educación, los sectores de mayores ingresos son los que tienen mayor educación, y quizás sean los sectores que más incumplan, y por lo tanto de menor solidaridad.

Estos sectores por su alto nivel de vida y educación, tienen mayor conocimiento de la conducta de las estructuras políticas y conocerían los desvíos de los gastos públicos. Por eso, en este análisis, mantenemos el criterio de que todo, tiene que ver con todo.

12.2. SISTEMA TRIBUTARIO POCO TRANSPARENTE.

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal

y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

12.3. ADMINISTRACION TRIBUTARIA POCO FLEXIBLE.

Es importante resaltar que al “hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación...”, que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque, “...la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda”, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel mas general, de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

12.4. BAJO RIESGO DE SER DETECTADO.

Si bien el riesgo de detectar contribuyentes que no cumplen adecuadamente, podría se incluida dentro del análisis de la Administración Tributaria, nos pareció adecuado tratar este tema por separado, ello en virtud de la gran importancia que le atribuimos a esta función.

Cuando hablamos de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás.

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

Como lo enunciara el Dr. Tacchi, “El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad”.

Es decir que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta conducta, en tal sentido compartimos el pensamiento de que, "...debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del Organismo Recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes..."

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.

13. CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY No 2492.

Para hacer un análisis del código tributario es necesario hacer un resumen de dicho código, revisando las partes principales de la que esta constituido el presente código.

TITULO I NORMAS SUSTANTIVAS Y MATERIALES.

Esta compuesto por III Capítulos, El Capitulo I, compuesto por las DISPOSICIONES PRELIMINARES y las Subsecciones I y II, por el AMBITO DE APLICACION, VIGENCIA Y PLAZOS y FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO. El Capitulo II los TRIBUTOS. El Capitulo III RELACION JURIDICA TRIBUTARIA, en el cual lo mas resaltante es la Sección III SUJETOS DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA, que señala los sujetos pasivos, los sujetos activos, como también los terceros responsables.

TITULO II GESTION Y APLICACION DE LOS TRIBUTOS.

Esta conformado por II Capítulos de la siguiente manera: Capitulo I por los DERECHOS Y DEBERES DE LOS SUJETOS DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA, en la que resalta los derechos y deberes de la administración Tributaria, como de los sujetos pasivos y los terceros responsables de la relación

jurídica. El Capítulo II habla de los PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

TITULO III IMPUGNACION DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACION.

Este título cuenta con IV Capítulos cada uno referidos a las impugnaciones los cuales son: Capítulo referido a IMPUGNACION DE NORMAS, Capítulo II a los RECURSOS ADMINISTRATIVOS, el Capítulo III a la SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA, y el Capítulo a los RECURSOS ANTE LAS SUPERINTENDENCIAS TRIBUTARIAS.

TITULO IV ILICITOS TRIBUTARIOS.

Este título está compuesto de V Capítulos que están referidos a los ilícitos Tributarios, el Capítulo I a las DISPOSICIONES GENERALES, EL Capítulo II que se refieren a las CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS, el Capítulo III toma en cuenta a el PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS, el Capítulo IV relacionado a los DELITOS TRIBUTARIOS, y el último Capítulo V PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO que también está dividido en dos secciones, Sección I: DISPOSICIONES GENERALES y Sección II: ESPECIFICIDADES EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO.

TITULO V PROCEDIMIENTO PARA EL CONOCIMIENTO Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS DE ALZADA Y JERARQUICO, APLICABLES ANTE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA.

El último título organizado por IV Capítulos referidos a el: Capítulo I se refiere a las

DISPOSICIONES GENERALES, con la Sección I: COMPETENCIA TERRITORIAL, el Capítulo II referido A LOS PROCEDIMIENTOS APLICABLES ANTE LA SUPERINTENDENCIA TRIBUTARIA, y cuenta con dos Subsecciones los cuales son: Sección I: RECURSOS ADMINISTRATIVOS y la segunda, Sección II: NORMAS GENERALES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y REGIMEN PROBATORIO.

13.1. ANALISIS DE LA SECCION IV DE LA LEY No. 2492 DEL CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO.

Es primordial tocar la ley 2492 motivo de estudio de la presente monografía. En este tema es necesario ampliar el ámbito de aplicación de la norma, es necesario que haya una norma para los sujetos de la deuda como ser: el sujeto pasivo o tercero responsable, los cuales en el momento de pagar el impuesto tratan de evadir el pago de la deuda, urge una norma la cual regule el pago del impuesto, sancionando para aquel que sea sorprendido con la evasión de dicha deuda ya sea por transferencia (los cuales son dados solo con un poder, el cual es un arma para evadir el pago del impuesto a la transferencia) o sucesión hereditaria. Es por esta razón el motivo del presente tema. En especial la parte de la Sección IV Determinación de la deuda Tributaria en los artículos 92 y en particular el artículo 93 por que será el tema de propuesta.

Sección IV: DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 92° (Definición). La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

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

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

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

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

14. ANALISIS DESDE EL AMBITO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL.

Nuestra carta Magna refiere en la CUARTA PARTE, LA ESTRUCTURA Y ORGANIZACIÓN ECONOMICA DEL ESTADO, En el Título I, Capítulo II de la Sección I, POLITICA FISCAL, desde el Artículo 321 al 325, los cuales refieren a la Administración Económica y Financiera de todas las Entidades Publicas del Estado.

Esta Parte Esencial motivo de la presente propuesta esta directamente relacionado con la parte impositiva, mas aun los Artículos referidos a la parte administrativa, los cuales apartir de nuestra carta magna, delega a los gobiernos departamentales o municipales la administración de estos recursos como expresa este párrafo de la Constitución Política del Estado: El dominio tributario de los departamentos descentralizados, y regiones estará conformado por impuesto departamental tasas y contribuciones especiales, respectivamente. Tome en cuenta los siguientes Artículos y parágrafos que a mi parecer son los mas relevantes de la Política Fiscal que ejerce el Estado los cuales son:

Articulo 323. I. la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa, y capacidad recaudatoria.

II. los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la asamblea legislativa plurinacional.

Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados modificados o eliminados por sus consejos o asambleas, a propuestas de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los departamentos descentralizados, y regiones estará conformado por impuesto departamental tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

Articulo 325. El ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva, y otros delitos económicos conexos serán penados por ley.

15. LEGISLACIÓN COMPARADA.

15.1. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DEL PERU

En los Artículos del 28 al 39 el Código Tributario Peruano, habla de temas referidos a la Deuda Tributaria, los cuales son los más resaltantes y referidos al tema en cuestión de la presente propuesta, y extractando lo mas principal que sirva de apoyo a el tema son:

CAPITULO II

LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL PAGO

Artículo 28o.- COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden:

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33o;
 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181o;
- y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36o.

Artículo 29o.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO.

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

El lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.
- c) Los tributos que incidan en hechos imposables de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales. La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles

posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo.

15.2. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA.

TITULO CUARTO

DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

ARTICULO 15º.- Están obligados a pagar los impuestos, tasas, contribuciones, cánones y demás tributos, en la forma y oportunidad establecidas en el presente Código y Leyes Fiscales Especiales, personalmente o por intermedio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria, los contribuyentes y sus herederos, según las disposiciones del Código Civil.-

ARTICULO 16º.- Son contribuyentes de las obligaciones fiscales, las personas de existencia visible -capaces o incapaces-, las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones, sucesiones indivisas y entidades con o sin personería jurídica, que realicen los actos u operaciones, o se hallen en las situaciones que este Código o Leyes Fiscales Especiales consideren como hechos imponibles.-

ARTICULO 17º.- Cuando un mismo hecho imponible sea realizado por dos o más personas, todas se considerarán como contribuyentes por igual y estarán solidariamente obligadas al pago del tributo por la totalidad del mismo, salvo el derecho del fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas. Los hechos imponibles realizados por una persona o entidad se atribuirán también

a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyentes de una unidad o conjunto económico. En este caso, ambas personas o entidades, se considerarán como contribuyentes codeudores de los impuestos, con responsabilidad solidaria y total.-

ARTICULO 18º.- Están obligadas a pagar los impuestos, tasas, contribuciones y cánones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos, o que expresamente se establezcan, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen, por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos u operaciones que este Código o Leyes Especiales consideren como hechos imponibles, o servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones, y todos aquellos que este Código o Leyes Fiscales especiales designen como agentes de retención o de recaudación.-

La Dirección podrá imponer a determinados grupos, o categorías de contribuyentes, la obligación de actuar como agentes de retención de determinados impuestos, sin perjuicio del que les correspondiera abonar por si mismos.-

ARTICULO 19º.- En los concursos preventivos, quiebras y concursos civiles, los síndicos deberán comunicar a La Dirección, luego de su designación y aceptación del cargo respectivo, la iniciación del juicio, suministrando la información que permita individualizar a los contribuyentes y determinar su situación fiscal. En caso de incumplimiento, serán considerados responsables por la totalidad del impuesto que resultare adeudado, de conformidad con las normas del artículo anterior.-

ARTICULO 20º.- Los responsables indicados en los artículos anteriores responden con todos sus bienes y solidariamente, con el contribuyente, por el pago de los tributos adeudados por este último, salvo que demuestren que el mismo los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación.-

Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones que establezca este Código u otras Leyes Fiscales, a todos aquellos que intencionalmente o por culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables.-

ARTICULO 21º.- En los casos de sucesión a título particular en bienes o en fondos de comercio de empresas o explotaciones, el adquirente responderá solidaria e ilimitadamente con el transmitente por el pago de la obligación tributaria relativa al bien, empresa o explotación transferidos, adeudados hasta la fecha de la transferencia, salvo que La Dirección hubiere expedido la correspondiente certificación de no adeudarse gravámenes o que, ante un pedido de deuda, no se hubiere expedido en el plazo de TREINTA (30) días hábiles.-

ARTICULO 22º.- Las personas encargadas de la recaudación serán responsables de las cantidades cuya percepción les está encomendada y se les hará cargo de lo que dejasen sin cobrar, a no ser que justifiquen que no hubo negligencia de su parte y que han practicado las diligencias necesarias para su cobro.-

CAPÍTULO IV

PROPUESTA

16. NECESIDAD DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY Nº 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA, POR EVASIÓN IMPOSITIVA

La propuesta que planteo en la presente monografía esta encuadrado en la nueva Constitución Política del Estado Plurinacional vigente desde el 7 de Febrero del 2009, en la que es necesario resaltar la normativa fundamental, la cual es fuente principal en la que se basa cualquier propuesta de reforma. Voy a tomar en cuenta el Artículo 325, por que es concordante con el tema de propuesta que habla de la EVASION IMPÒSITIVA.

Articulo 325. El ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, **la evasión impositiva**, y otros delitos económicos conexos serán penados por ley.

EL Estado debe segurar la administración Económica y financiera, para poder acceder a proyectos de ley que implique gastos o inversiones, el cual debe establecer la fuente de los recursos la manera de cubrirlos y la forma de su inversión. Es por esta razón tan clara, que el hecho de que cualquier sujeto incurra en la evasión impositiva, quita grandes proyectos de mojaras a nivel social, económico, educacional, en Salud etc. Que propone el Estado.

16.1. PROPUESTA DE MODIFICAR EL ART. 93 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO LEY N° 2492, SECCIÓN IV DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

Tomamos la Sección IV Determinación de la deuda Tributaria y en particular el **Artículo 93 (Formas de Determinación)**, para realizar la propuesta, que en algún momento sea tomado en cuenta por nuestros Legisladores, el cual describimos como es:

Sección IV: DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 92° (Definición). La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

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

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

**CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO ARTÍCULO 93 (FORMAS DE DETERMINACIÓN), DE LA DEUDA TRIBUTARIA.
ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).**

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

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

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

**CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO ARTÍCULO 93 (FORMAS DE DETERMINACIÓN), DE LA DEUDA TRIBUTARIA.
ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).**

I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas **y/o documentos realizados ante el notario de fe pública** que determina la deuda tributaria.
2. Por la Administración Tributaria **u otras autoridades administrativas en el ejercicio público**, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.
4. **obligación de realizar el pago, emitida por la Administración tributaria, mediante Resolución de esta.**

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, **siempre y cuando no incurran en evasión impositiva** el contribuyente o tercero responsable, **que** hubieren ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

CONCLUSIÓN

La evasión fiscal es toda aquella disminución del pago de un impuesto, por parte de quienes están jurídicamente obligados a pagar, mediante conductas engañosas u omisivas que violan las disposiciones legales. Las principales causas de la evasión es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.

La evasión tributaria y fiscal puede ser del orden social, estructural, normativo, administrativo, también están aquellas de naturaleza técnica como los vacíos en las leyes, la falta de claridad y las dudas en su interpretación y aplicación.

Otras causas de evasión fiscal son: la falta de una educación basada en la ética y la moral, la insolidaridad con el Estado que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas, la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios.

La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a la imposición, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto.

BIBLIOGRAFIA

- ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Critica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia).
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”; Editorial Heliasta; Décimo Tercera Edición; Buenos Aires – Argentina; 2005.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “DERECHO TRIBUTARIO”; CONSIDERACIONES ECONÓMICAS Y JURÍDICAS; Tercera Edición y Actualizada, TOMO I; LEXISNEXIS ARGENTINA S.A.; BUENOS AIRES – ARGENTINA 2007.
- GUNTER SCHMOLDERS, Teoría General del Impuesto, Madrid, 1962, p. 3., Citado en ABECIA BALDIVIESO, Valentín; DERECHO TRIBUTARIO, Critica y Comentario del Código Tributario Boliviano; Editorial “LETRAS” – RENE CANELAS L. Yanacocha 712 – LA PAZ (Bolivia).
- HECTOR RAUL SANDLER; “Como Hacer una Monografía en Derecho”; Impresiones: “La Ley” S.A. E.; Buenos Aires – Argentina; 2003.
- JUAN RAMOS M.; “DERECHOS HUMANOS (Constitución Política del Estado de Bolivia y Textos Internacionales)”; Impreso: SPC IMPRESORES S.A., La Paz – Bolivia; Agosto de 2005.
- LIC. ANA MARIA PÀREDES MUÑOZ; “Perfil de Investigación Social”; La Paz – Bolivia; 2007.
- OMEBA; “Enciclopedia Jurídica”, Editorial Driskill S.A., Buenos Aires – Argentina; 1987.
- VERA BACARREZA, Veronica Virginia, TESIS en Opcion al Grado de Magíster en Derecho Penal; La Paz – Bolivia 2002.
- PAGINAS DE INTERNET.
- FDCP/INSTRUCTIVA N° 003/07. Juan Ramos M.2007.

A N E X O S

Sección IV: DETERMINACION DE LA DEUDA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 92° (Definición).



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

ARTÍCULO 93° (Formas de Determinación).



- I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:
 1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.
 2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.
 3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales, la Administración Tributaria fija el importe a pagar.
- II. La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

Subsección I: DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO O TERCERO RESPONSABLE

ARTÍCULO 94° (Determinación por el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable).



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

Subsección II: DETERMINACION POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

ARTÍCULO 95° (Control, Verificación, Fiscalización e Investigación).



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

ARTÍCULO 96° (Vista de Cargo o Acta de Intervención).



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

ARTÍCULO 97° (Procedimiento Determinativo en Casos Especiales).



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

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

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

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

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

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

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

El monto determinado por la Administración Tributaria y pagado por el sujeto pasivo o tercero responsable se tomará a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda pagar, en caso que la Administración Tributaria ejerciera su facultad de control, verificación, fiscalización e investigación.

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

- III. La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una Resolución Determinativa, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación.
- IV. En el Caso de Contrabando, el Acta de Intervención equivaldrá en todos sus efectos a la Vista de Cargo.

ARTÍCULO 98° (Descargos).



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

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

hábiles administrativos.

ARTÍCULO 99° (Resolución Determinativa).



- I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del Artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro del plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria.

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

- II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.
- III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.