

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ÁNDRES**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**UNIDAD DE POST GRADO**



**MONOGRAFÍA**

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**“DIPLOMADO EN IMPUESTOS MUNICIPALES, ADUANAS, MINERAS Y  
PETROLERAS”**

**Postulante : Lic. MARCO ANTONIO MAMANI MAMANI**  
**Docente: Mg. Sc. Hernán Paz Hidalgo**

**La Paz - Bolivia**

**2018**

Dedicatoria: Quiero dedicar este trabajo a mis familiares y amigos que me han apoyado en el transcurso de este diplomado.

Agradecimiento: Agradezco al plantel docente del post grado por compartir sus valiosos conocimientos.

## ÍNDICE

1. Introducción.....	1
2. Planteamiento del problema .....	4
2.1. Formulación del problema .....	4
3. Objetivos: .....	6
3.1. Objetivo General .....	6
3.2. Objetivos Específicos .....	6
4. Justificación: metodológica, académica y práctica .....	7
4.1. Justificación Práctica.....	7
5. Marco teórico/conceptual .....	7
5.1. Marco Conceptual.....	7
5.2. Marco Teórico. ....	18
5.2.1. Razones de Creación de defensores del Contribuyente.....	18
5.2.2. Atribuciones.....	24
6. Marco Metodológico .....	27
6.1. Enfoque.....	33
6.2. Tipo.....	34
6.3. Diseño .....	34
6.4. Método .....	35
6.5. Población y muestra.....	36
6.6. Técnicas e instrumentos.....	37
7. Marco Práctico .....	37
8. Conclusiones.....	37
9. Recomendaciones.....	40
Bibliografía.....	41
Apéndices y anexos .....	43

# **ANÁLISIS DE INSTITUCIONES ENCARGADAS EN LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTES ALREDEDOR DEL MUNDO COMO BASE PARA LA CREACIÓN DEL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE EN BOLIVIA**

## **1. Introducción**

Los tributos, y más propiamente los impuestos, en nuestro Estado Plurinacional como en otros países se han constituido en la primera fuente de obtención de recursos financieros. Como primera fuente de obtención de recursos financieros, los impuestos no han sido ni mucho menos una invención jurídica del Estado Moderno. Es más, las primeras leyes tributarias aparecieron hace 5 mil años atrás, es decir mucho antes de la formación del Estado Moderno.

En ese sentido, ya es impensable en separar al Estado de su facultad recaudativa de impuestos, pues a través de su poder de imperio los estados han obtenido recursos financieros con los aportes de los contribuyentes para cumplir sus funciones más primordiales. Pues de otro modo, allá en las épocas en donde no existían las empresas públicas ni existía notable participación de los gobiernos en la explotación de recursos naturales, tales gobiernos no podrían haber atendido sus obligaciones sin la recaudación de impuestos.

En Bolivia, antes de la creación de una institución encargada de recaudar impuestos se creó la Aduana Nacional, pues la recaudación de impuestos estaba a cargo de unidades o departamentos del poder ejecutivo que aún no estaban institucionalizadas. Por otra parte, mediante Decreto Supremo de mayo de 1970, durante el gobierno de Juan José Torres se reestructura la Dirección General de la Renta Interna y sus dependencias.

Más tarde, mediante Ley No. 2166 de Servicio de Impuestos Nacionales del 22 de diciembre del año 2000, en su artículo 1 establece:” La Presente Ley tiene por objeto transformar el Servicio Nacional de Impuestos Internos (S.N.I.I.), en Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.), asumiendo su personería jurídica, atribuciones, funciones, derechos, obligaciones y patrimonio, de acuerdo a la

naturaleza institucional y régimen administrativo determinado por la presente Ley.”.

Es así que la ley precedentemente señalada, establece que el SIN es una entidad de derecho público, autárquica con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, personería jurídica y patrimonio propio.

Así también, el artículo 3 de la misma ley establece la función del Servicio de Impuestos Nacionales que la señala de la siguiente forma: “ La función del Servicio de Impuestos Nacionales es administrar el sistema de impuestos y tiene como misión optimizar las recaudaciones, mediante: la administración, aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen de acuerdo a lo que establece el Código Tributario, con excepción de los tributos que por Ley administran, recaudan y fiscalizan las municipalidades.”.

Así también se le otorga un conjunto de 16 atribuciones al Servicio de Impuestos Nacionales. Entre estas funciones podemos encontrar la de cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria. La segunda está referida a dictar normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria. Como tercera atribución está la de establecer planes y programas de gestión administrativa acorde con los lineamientos de la política económica del Poder Ejecutivo y suscribir un compromiso anual con el Ministerio de Hacienda estableciendo metas de recaudación y otras de carácter institucional. Así también encontramos la atribución de celebrar acuerdos, contratos y convenios vinculados con el desarrollo de sus funciones. Por otra parte, el Servicio de Impuestos Nacionales también tiene la atribución de contratar servicios de carácter técnico y/u operativo,

de personas naturales y jurídicas, siempre que no se vulnere su facultad específica y fiscalizadora. Los contratos serán suscritos por el Servicio de Impuestos Nacionales mediante procedimientos establecidos en la Ley N° 1178. Como sexta atribución está la de promover la conciencia tributaria en la población. El de establecer y mantener relaciones con instituciones, organismos nacionales e internacionales y agencias de cooperación vinculadas a la administración tributaria es otra de sus atribuciones. Así también el Servicio de Impuestos Nacionales tiene como octava atribución el de propiciar el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos bajo su dependencia dentro del marco legal establecido para el efecto.

El de recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea en vía voluntaria o ejerciendo su facultad de ejecución fiscal es otra atribución otorgada al Servicio de Impuestos Nacionales. También como parte de sus atribuciones el Servicio de Impuestos Nacionales podrá desarrollar y motivar profesional y personalmente a sus funcionarios. Por otra parte también podrá absolver consultas de carácter tributario de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario. Como también podrá mejorar los servicios de atención a los contribuyentes. Como atribución décimo primera tiene la de diseñar sistemas y procedimientos administrativos orientados a afianzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Otra atribución es la de intervenir en las demandas y recursos contra los actos de la Administración Tributaria según lo dispuesto en el Código tributario y disposiciones legales vigentes. Así también podrá prevenir y reprimir las infracciones e ilícitos tributarios. Aparte de ello, también podrá requerir a terceros información necesaria que tenga efecto tributario. De manera general deberá administrar eficientemente el régimen de impuestos internos, ejerciendo todas las facultades otorgadas por el Código Tributario y normas tributarias vigentes en el país, aplicando con equidad jurídica las mismas. La última atribución señala en la ley es el de hacer cumplir el pago de obligaciones tributarias pendientes del Servicio Nacional de Impuestos Internos.

Por otra parte, la misión del Servicio de Impuestos Nacionales expuesta en su página web señala: “Recaudar los recursos provenientes de los impuestos nacionales que el Estado Plurinacional requiere para consolidar el Modelo Económico Social Comunitario Productivo para el Vivir Bien.”. (Nacionales, 2018)

De lo anterior podemos rescatar que el Servicio de Impuestos Nacionales es el recaudador de impuestos del Estado Plurinacional de Bolivia. Sin embargo, existe una relación desigual entre el recaudador de impuestos y el contribuyente. El Estado, representado por el Servicio de Impuestos Nacionales, está rodeado de prerrogativas a la hora de ejercitar sus atribuciones conferidas. Es debido a ello, que existe una línea muy delgada entre el correcto ejercicio de una atribución del Estado con el abuso a través del incorrecto enfoque en el ejercicio de una atribución.

Es por ello que alrededor del mundo, respecto de aquella relación desigual entre el Estado, representado por su entidad recaudadora de impuestos, y el contribuyente se ha hecho necesario la creación de entidades que se dediquen a la defensa del contribuyente para mitigar esa desigualdad antes señalada. La figura de un Defensor del Contribuyente, dedicado a canalizar reclamos y asesorar en las cuestionantes de los contribuyentes, se hace cada vez más notable alrededor del mundo, incluso la idea ya ha tenido ciertas voces en nuestro estado Plurinacional de Bolivia.

## **2. Planteamiento del problema**

### **2.1. Formulación del problema**

En el movimiento mundial cada día es más fuerte y más diverso las áreas en las cuales se resalta el respeto de los derechos humanos empezando del Derecho Constitucional, Derecho Penal, Derecho Privado, Derecho Público o el Derecho Internacional. Los países han visto necesario entregar mayor protección y dignidad a las personas a partir de diferentes derechos humanos y sus garantías.



El Derecho Administrativo, rama del Derecho Público, no es la excepción pues en las diferentes relaciones que puede llegar a tener una persona frente al Estado se busca que las grandes diferencias que existen y las prerrogativas no afecten los derechos fundamentales de las personas, que en las relaciones entre el Estado Administrador y el administrado se le dé dignidad a la persona y se respete sus derechos.

Una materia en la que podemos ver este movimiento de protección a los derechos fundamentales de las personas se ha dado ya en el Derecho Tributario. Las legislaciones, a través de principios y doctrina, buscan dar cada vez mayor protección al contribuyente. A este movimiento se han sumado países como España, México, Argentina, Colombia, Perú.

En diferentes países se ha visto la necesidad de crear un defensor del contribuyente, en cada uno con particularidades propias pero con similitudes grandes, y es que la consigna es de proveer al contribuyente más garantías para la protección más efectiva de sus derechos.

Por ejemplo, en Argentina ya se empezó a hablar de la necesidad de la Creación de una entidad con la figura de defensor del contribuyente desde el año 1993. Para ser más precisos, este tema se lo introdujo en las conclusiones de las XXIV Jornadas Tributarias en ese país llevadas a cabo en 1994.

En Bolivia ya se ha dado las primeras voces para la creación de un defensor del contribuyente. Al respecto, el Senador Rene Joaquina se manifestó respecto a este punto el año 2016. "El senador René Joaquina informó que este jueves se elevará una petición de informe dirigida al presidente ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Érik Ariñez, para que realice una aclaración sobre "centenares" de denuncias sobre "terrorismo tributario" hechas por parte de contribuyentes en varios lugares del país.

Joaquino, además, anunció una normativa que considere la figura del "Defensor del Contribuyente", con el objetivo de proteger sus derechos.". (Página Siete, 2016)

Sin embargo, cabe resaltar que para la incorporación de una institución que se encargue de la defensa de los contribuyentes necesita nutrirse de las experiencias de los demás países que ya han creado una institución dedicada a esta tarea, pues difícilmente podría concretizarse la creación de esta institución sin antes ver el panorama de los países donde ya se creó esta institución. Incluso es necesario no solamente ver las razones que llevaron a la creación de estas instituciones sino también se necesita contar con un estudio que refleje qué tipo de atribuciones se les ha asignado a estas instituciones, el grado de autonomía que se les ha conferido, su fuente de financiamiento y los resultados obtenidos de gestiones anteriores. Sin embargo, el problema con el cual nos topamos para que no se de los primeros pasos para la creación del Defensor del Contribuyente es precisamente esta, la falta de información de experiencias de otros países que puedan orientar las decisiones de las autoridades.

### **3. Objetivos:**

#### **3.1. Objetivo General**

Comparar las características y fundamentos de creación de defensorías del contribuyente en Argentina, Perú, México y España con las necesidades de los contribuyentes de Bolivia.

#### **3.2. Objetivos Específicos**

- a. Compilar las disposiciones jurídicas que crearon las defensorías del contribuyente en los diferentes países.
- b. Establecer el grado de autonomía de cada una de las defensorías del contribuyente.

- c. Analizar las atribuciones y funciones de cada una de las defensorías del contribuyente.
- d. Determinar si cada una de estas defensorías tiene la atribución de representar legalmente a los contribuyentes en procesos tributarios.
- e. Señalar el grado de protección de los derechos del contribuyente que ejerce cada defensoría del contribuyente.
- f. Exponer las razones que motivaron la creación de las defensorías del contribuyente en los diferentes países.

#### **4. Justificación: metodológica, académica y práctica**

##### **4.1. Justificación Práctica.**

Esta investigación se realiza porque existe la necesidad de reunir la suficiente información respecto a la creación y funcionamiento de las defensorías del contribuyente alrededor del mundo para con esa información sentar las bases en miras de elaborar propuestas para la creación de una institución similar que se dedique a proteger a los contribuyentes en Bolivia.

Para ello se compilará las disposiciones jurídicas que crearon las defensorías del contribuyente en los diferentes países, se analizará sus grados de autonomías, sus competencias, limitaciones y los motivos que fundamentan su creación.

#### **5. Marco teórico/conceptual**

##### **5.1. Marco Conceptual.**

###### **a) Defensoría del Contribuyente.**

En la página web de la Defensoría del Contribuyente de Colombia se expone el siguiente concepto: “La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero es un Órgano Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, creada en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas en el Artículo 79 de la Ley

488 del 24 de diciembre de 1998, cuyo propósito es garantizar que la Entidad cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando por que la administración no imponga cargas que no establece la Ley, y procurando que los ciudadanos reciban un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso.” (Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia, 2018)

En la página web del SUNAT del Perú se expone el siguiente concepto:”La Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero es una unidad orgánica, de tercer nivel organizacional, dependiente de la Secretaría Institucional encargada de procesar las quejas-reclamos y/o sugerencias de los contribuyentes, usuarios aduaneros y ciudadanos, con el fin de alertar a la Administración de los factores que determinan una insatisfacción o iniciativa, relacionados con el actuar de ésta, para garantizar el respeto de los derechos que les asisten. Asimismo, le compete contribuir en el proceso de mejora de la calidad de servicios a cargo de los distintos órganos de la Administración.”. (SUNAT PERÚ, 2018)

En la página web del Ministerio de Hacienda de España se expone el siguiente concepto: “Según el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.”. (Ministerio de Hacienda de España, 2018)

En la página web de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México publicó: “La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para

resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

De igual manera Prodecon entre otras atribuciones sustantivas, fomenta la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y legales, identifica e investiga problemas sistémicos, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.”. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México, 2018)

#### **b) Autoridad de Impugnación Tributaria.**

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), fue creada por el Título III de la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (CTB) del 2 de agosto de 2003, como parte del poder ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP).

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

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

La Ley N° 3092 del 7 de julio de 2005 incorpora al Código Tributario Boliviano el Procedimiento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la AIT.

De acuerdo a la Ley N° 2492, las actividades de la AIT se financiarán con: 1) Hasta uno (1) por ciento del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas en efectivo, que se debitará automáticamente, según se

disponga mediante Resolución Suprema; y 2) Otros ingresos que pudiera gestionar de fuentes nacionales o internacionales.

La AIT está compuesta por una Autoridad General con sede en la ciudad de La Paz y cuatro (4) Autoridades Regionales con sede en las capitales de los departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba. También forman parte de la AIT, los Responsables Departamentales que, previa aprobación de la Autoridad General, serán designados por la Autoridad Regional en las capitales de departamento donde no existan Autoridades Regionales.

El Artículo N° 141 del Decreto Supremo N° 29894, del 7 de febrero de 2009, que reglamenta la estructura del Órgano Ejecutivo, dispone que la Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Regionales Tributarias pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, respectivamente; y determina que dichas entidades seguirán cumpliendo sus objetivos, desarrollando sus funciones y atribuciones, hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado, manteniendo inalterable su existencia y continuidad de funcionamiento como Entidad.

### **c) Servicio de Impuestos Nacionales.**

El Servicio de Impuestos Nacionales es una entidad de derecho público, autárquica con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, personería jurídica y patrimonio propio. Su domicilio principal está fijado en la ciudad de La Paz.

El Servicio de Impuestos Nacionales se encuentra bajo la tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. El SIN se sujeta a la política económica, fiscal y tributaria definida por el Poder Ejecutivo, debiendo cumplir las metas, objetivos y resultados institucionales que le fije el señalado ministerio.

La Ley del Servicio de Impuestos Nacionales del 22 de diciembre de 2000 transformó el Servicio Nacional de Impuestos Internos (S.N.I.I.), en Servicio de

Impuestos Nacionales (S.I.N.), asumiendo su personería jurídica, atribuciones, funciones, derechos, obligaciones y patrimonio, de acuerdo a la naturaleza institucional y régimen administrativo determinado por la ley antes mencionada.

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

**Misión.** La misión del Servicio de Impuestos Nacionales es recaudar los recursos provenientes de los impuestos nacionales que el Estado Plurinacional requiere para consolidar el Modelo Económico Social Comunitario Productivo para el Vivir Bien.

**Visión.** Su visión es ser una entidad facilitadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias, referente en el contexto latinoamericano, certificada por su excelencia organizacional, aplicando normativa e instrumentos modernos para cumplir con su misión institucional y desarrollando una Cultura Tributaria sólida en el Estado Plurinacional

**Atribuciones.** Son atribuciones del Servicio de Impuestos Nacionales:

a) Cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria.

b) Dictar normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria.

- c) Establecer planes y programas de gestión administrativa acorde con los lineamientos de la política económica del Poder Ejecutivo y suscribir un compromiso anual con el Ministerio de Hacienda estableciendo metas de recaudación y otras de carácter institucional.
- d) Celebrar acuerdos, contratos y convenios vinculados con el desarrollo de sus funciones.
- e) Contratar servicios de carácter técnico y/u operativo, de personas naturales y jurídicas, siempre que no se vulnere su facultad específica y fiscalizadora. Los contratos serán suscritos por el Servicio de Impuestos Nacionales mediante procedimientos establecidos en la Ley N° 1178.
- f) Promover la conciencia tributaria en la población.
- g) Establecer y mantener relaciones con instituciones, organismos nacionales e internacionales y agencias de cooperación vinculadas a la administración tributaria.
- h) Propiciar el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos bajo su dependencia dentro del marco legal establecido para el efecto.
- i) Recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea en vía voluntaria o ejerciendo su facultad de ejecución fiscal.
- j) Desarrollar y motivar profesional y personalmente a sus funcionarios.
- k) Absolver consultas de carácter tributario de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario.
- l) Mejorar los servicios de atención a los contribuyentes.
- m) Diseñar sistemas y procedimientos administrativos orientados a afianzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.



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

o) Prevenir y reprimir las infracciones e ilícitos tributarios

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

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

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

**d) Otros conceptos.**

**El vivir bien.** Según la página del Ministerio de Relaciones Exteriores, nos presentan el siguiente concepto: “Vivir Bien o Buen Vivir, es la vida en plenitud. Es saber vivir en armonía y equilibrio, en armonía con los ciclos de la Madre Tierra, del cosmos, de la vida y de la historia, y en equilibrio con toda forma de existencia. Y ese justamente es el camino y el horizonte de la comunidad; implica primero saber vivir y luego convivir. No se puede Vivir Bien si los demás viven mal, o si se daña la Madre Naturaleza. Vivir Bien significa comprender que el deterioro de una especie es el deterioro del conjunto.”. (Mamani, 2018)

**Obligaciones Tributarias.** Las obligaciones tributarias que tiene el contribuyente son las siguientes:

1.- Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios y plazos establecidos.

2.- Fijar domicilio y comunicar su cambio.

- 3.- Inscribirse en los registros de la administración tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos, comunicando posteriores modificaciones.
- 4.- Cumplir las obligaciones establecidas en el código tributario, leyes tributarias especiales y las que defina la administración tributaria con carácter general.
5. Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, así como otros documentos y/o instrumentos públicos.
6. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.
7. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación, cumpliendo las obligaciones que le imponga la normativa correspondiente.
8. Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en bancos y otras instituciones financieras.
9. Conservar los libros de contabilidad, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo; presentar los mismos, en la forma y plazos que se le requiera.
10. Permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la documentación, datos y bases de datos (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), que se utilicen en los sistemas de registro y contabilidad.
11. Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistas por la administración tributaria, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.
12. Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.

**Promover la conciencia tributaria.** Retomando la dinámica del anterior concepto, pasaremos a analizar éste.

La conciencia tributaria es “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados”. (Sadith, 2014)

Esta definición incluye varios elementos:

El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Este elemento alude necesariamente a que los contribuyentes poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria.

El segundo, consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley. Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desea hacerlas. La coacción no debe intervenir aquí. Esto es aún extraño en nuestra sociedad.

Tercero, es que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad.

Siendo el contribuyente un ser humano, debe pertenecer a una comunidad y disfrutar de los beneficios que ésta tiene. Por ello, cuando se paguen los tributos en el monto y tiempo respectivo, todo contribuyente necesariamente percibirá que se podrán solventar los servicios públicos, se mejorará asimismo su funcionamiento. El Estado podrá dar un eficaz cumplimiento a los servicios dirigidos a la sociedad en general.

En resumen de lo señalado podemos afirmar que la conciencia tributaria hace que el contribuyente desee cumplir sus obligaciones tributarias sin la necesidad de la coacción.

**Absolver consultas.** Absolver consultas significa aclarar el panorama, liberar de cierta duda, guiar al contribuyente. Esta atribución que tiene el Servicio de Impuestos Nacionales es una de las más importantes y determinantes a la hora de que el contribuyente realice bien o no el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es en ese proceso de consulta y recepción de respuesta donde salen a flote preguntas tan técnicas que los llamados a guiar de manera adecuada al contribuyente es el Servicio de Impuestos Nacionales a través del servicio llamado “Asistencia en línea”.

**Mejorar los servicios de atención a los contribuyentes.** Comencemos hablando de lo que es la Atención al Cliente.

“El servicio al cliente es el servicio o atención que una entidad brinda a sus clientes al momento de atender sus consultas, pedidos o reclamos, venderle un producto o entregarle el mismo.”. (Crecenegocios, 2015)

Para entender mejor su concepto veamos a continuación los factores que intervienen en el servicio al cliente:

*Amabilidad:* amabilidad hace referencia al trato amable, cortés y servicial. Se da, por ejemplo, cuando los trabajadores saludan al cliente con una sonrisa sincera, cuando le hacen saber que están para servirlo, cuando le hacen sentir que están genuinamente interesados en satisfacerlo antes que en venderle, etc.

*Atención personalizada:* la atención personalizada es la atención directa o personal que toma en cuenta las necesidades, gustos y preferencias particulares del cliente. Se da, por ejemplo, cuando un mismo trabajador atiende a un cliente durante todo el proceso de compra, cuando se le brinda al cliente un producto diseñado especialmente de acuerdo a sus necesidades, gustos y preferencias particulares, etc.

*Rapidez en la atención:* Es la rapidez con la que se le toman los pedidos al cliente, se le entrega su producto, o se le atienden sus consultas o reclamos. Se da, por ejemplo, cuando se cuenta con procesos simples y eficientes, cuando se cuenta con un número suficiente de personal, cuando se le capacita al personal para que brinden una rápida atención, etc.

*Ambiente agradable:* un ambiente agradable es un ambiente acogedor en donde el cliente se siente a gusto. Se da, por ejemplo, cuando los trabajadores le dan al cliente un trato amable y amigable, cuando el local del negocio cuenta con una buena decoración, una iluminación adecuada, una música agradable, etc.

*Comodidad:* comodidad hace referencia a la comodidad que se le brinda al cliente cuando visita el local. Se da, por ejemplo, cuando el local cuenta con espacios lo suficientemente amplios como para que el cliente se sienta a gusto, sillas o sillones cómodos, mesas amplias, estacionamiento vehicular, un lugar en donde pueda guardadas sus pertenencias, etc.

*Seguridad:* seguridad hace referencia a la seguridad que existe en el local y que, por tanto, se le da al cliente al momento de visitarlo. Se da, por ejemplo, cuando se cuenta con suficiente personal de seguridad, cuando se tienen claramente marcadas las zonas de seguridad, cuando se tienen claramente señalizadas las vías de escape, cuando se cuenta con botiquines médicos, etc.

*Higiene:* higiene hace referencia a la limpieza o aseo que hay en el local o en los trabajadores. Se da, por ejemplo, cuando los baños del local se encuentran siempre limpios, cuando no hay papeles en el piso, cuando los trabajadores están bien aseados, con el uniforme o la vestimenta impecable y las uñas recortadas, etc.

### **Prevenir las infracciones e ilícitos tributarios.**

“Ilícitos Tributarios. El incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado ilícito tributario, que es definido por Ríos Granados como la

vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley.”. (Rezzoagli, 2015)

## **5.2. Marco Teórico.**

### **5.2.1. Razones de Creación de defensores del Contribuyente.**

#### **Argentina**

Los medios tradicionales de resolución de conflictos, ya sea por vía judicial como por vía administrativa, ya resultaban insuficientes ante la necesidad de prevenir tales problemas como para reparar los daños causados por la acción gubernamental respecto al cobro de tributos. Junto a ello, se añade la falta de comprensión de la norma por parte de los contribuyentes, así lo señala La Revista De Derecho Tributario N°2 de octubre del 2012 de autor Harry Schuring que en señalada revista escribió:” Por aquel entonces, en la administración pública comenzaron a incrementarse los conflictos con particulares debido a un intervencionismo estatal más activo en cuestiones fiscales, para lo cual los medios tradicionales de solución (judiciales y administrativos) resultaban insuficientes, tanto para prevenirlos como para reparar los perjuicios ocasionados. De allí que la existencia de un funcionario público que tenga asignado el rol específico de colaborar con los particulares, encontraba sentido.

Resultaban comunes los conflictos derivados de una informatización apenas incipiente, en donde la percepción de los tributos seguía efectuándose por ventanilla y en la mayoría de los casos con archivo manual y la presentación de la documentación únicamente en papel. Anecdóticamente podemos señalar el uso de papel térmico para la confección de recibos de pago que con el tiempo se borraban u oscurecían, pagos mal imputados, negativa de los empleados de los mostradores a recibir notas o escritos argumentando distintas razones, o la ausencia o mala predisposición en las oficinas de AFIP para exhibir el libro de quejas.”. (Schuring, 2012)

En la misma revista citada anteriormente dan a conocer las dificultades que el contribuyente, antes de la creación de la figura del Defensor del Contribuyente, tuvo que enfrentar absolutamente sólo. En la revista, haciendo mención a su doctrina, dividen en tres aspectos importantes que habrían motivado la creación de mecanismos destinados a la defensa del contribuyente.

El primero es referido a las Arbitrariedades cotidianas. En ella se señala: "...si bien son de carácter menor, por su frecuencia y difícil superación representan para el contribuyente una verdadera carga fiscal no legislada. Entre ellas encontramos defectos en la atención (por ej. largas colas), desórdenes en el archivo de la documentación (manifestado por pérdidas de documentos o exigencia de pago de tributos ya abonados), falta de elementos que debía proveer la administración (boletas, instructivos, formularios), etc." (Schuring, 2012)

Al respecto, si bien en Argentina tanto las largas filas para la atención como la pérdida de documentación podrían haber sido considerado de carácter menor en aquellos tiempos, los mismos problemas no necesariamente tienen las mismas consecuencias menores en nuestro país. En Bolivia, al menos hemos podido superar de gran manera la primera clase de dificultades expuestas que es las largas filas. Si bien en los años 90 pudimos estar igual o peor que en Argentina respecto a la atención del cliente, hoy hemos reducido la necesidad de apersonamiento del contribuyente a las oficinas de Impuestos Nacionales. La creación de la oficina virtual con formularios virtuales, sumados al mejoramiento del portal virtual del Servicios de Impuestos Nacionales y a la habilitación de líneas gratuitas para la absolución de dudas ha permitido que las oficinas del Servicio de Impuestos Nacionales se vean descongestionadas de trámites para la presentación de Declaraciones Juradas. Sin embargo, todavía podemos ver apersonamientos de los contribuyentes por temas relacionados a reclamos o peticiones, tramites que no pueden ser realizados por la Oficina Virtual. Pero aquel descongestionamiento sólo ocurre para los impuestos nacionales, aún atravesamos inconvenientes con filas largas a nivel municipal.

Por otra parte, un aspecto que hace al sistema tributario boliviano más riguroso y menos protector del contribuyente es el tema del tiempo exageradamente extendido de prescripción y la imprescriptibilidad de las deudas tributarias determinadas. Hoy en día existen casos que se intentan cobrar deudas tributarias de los años 90 por importes que en su momento fueron debidamente pagadas, pero que debido a la pérdida de documentos de respaldo en manos de la Administración Tributaria no hay evidencia de lo pagado, generándose deudas tributarias por tiempos extensos. Así también existieron casos en los que se cobró deudas tributarias originadas por errores aritméticos en la determinación del tributo a pagar, cálculos que fueron realizados por los mismos funcionarios de aquel entonces, pero que señalados errores pesaron en los bolsillos de los contribuyentes mal asistidos. Los anteriores problemas son arrastrados en épocas donde no existía la oficina virtual.

Por otra parte, incluso la información del envío de declaraciones juradas virtuales no está libre de riesgo respecto a la pérdida de las mismas, pues en la migración de información tributaria de una base de datos a otra no es posible migrar el 100% de la información, existe información que aunque en pequeño porcentaje se pierde, quedando declaraciones juradas como si nunca hubieran sido declaradas o pagadas. En este último caso el Servicio de Impuestos Nacionales presume que el contribuyente no realizó tal declaración y le solicita que demuestre lo contrario con la presentación de las declaraciones juradas impresas y certificadas juntamente con su boleta de pago. Si por infortunio el contribuyente también extravió tales documentos de prueba, se le determina omisión de declaración jurada y su correspondiente deuda tributaria.

Respecto a ello, el periódico Página Siete en su publicación del domingo 21 de febrero expuso el siguiente caso: "...Por ejemplo, una contribuyente contó que hace 10 años se equivocó en una declaración jurada con un cero, pero ahora su multa es elevada por esa falta.

Además, como las penalidades están indexadas a la Unidad de Fomento a la Vivienda (UFV), estas se incrementan cada día.



También indicaron que hay casos en los que si Impuestos Nacionales no encuentra el domicilio fiscal del contribuyente y este tiene una deuda, la obligación se eleva cada día, sin que la persona o empresa se hubiese enterado.

A principios de mes, el propietario de una pequeña tienda testimonió en el programa Cabildeo de radio Líder el calvario que le tocó vivir, pese a que se encuentra al día en pago de impuestos al fisco.

"Fui a Impuestos Nacionales hace un año y me dijeron que tenía una deuda de 2008, revisé mis documentos y tenía guardada la constancia de pago y el formulario, volví y me dijeron que se borraría la deuda del sistema en un mes. Preocupado, por si acaso, a los seis meses volví a consultar si tenía la deuda y esta seguía vigente, y otra vez me pidieron constancia de pago y dijeron que se borraría en un mes. Volví hace dos meses y persistía", relató...". (Siete, 2016)

Este panorama combinado con el tiempo extendido de 8 años que el Servicio de Impuestos Nacionales tiene para ejercer su facultad fiscalizadora es que ya no lo convierte en un tema menor para el contribuyente a diferencia de Argentina, sino uno mayúsculo que afecta el patrimonio de las personas. Pues en aquellos reparos determinados por pérdida de información, de incluso impuestos ya pagados, tranquilamente lo accesorio superará al componente principal, pues con los tiempos extendidos de hasta 8 años, los intereses y mantenimiento de valor se disparan, a ello hay que sumarle la sanción aplicada a contribuyentes que pagaron en su momento el monto correspondiente pero que debido a estos errores que no permite evidenciar el pago de los mismos es que también deben cargar con sanciones por omisión de presentación de declaraciones juradas u omisión de pago.

El segundo aspecto motivador para la creación del defensor del contribuyente en la Argentina fue las arbitrariedades procedimentales. La revista expresa al respecto: "*Arbitrariedades procedimentales*: generadas por abusos en el ejercicio de facultades de aplicación, verificación y percepción asignadas al Fisco, como también en lo que respecta a la reglamentación e interpretación de normas. Entre

ellas encontramos el ocultar una interpretación administrativa bajo la forma de normativa reglamentaria, impidiendo de ese modo que los particulares puedan apelarla directamente, crear regímenes de retención o percepción sin considerar la realidad operativa de los sujetos obligados, exigir a los contribuyentes la presentación de informes y documentos en forma masiva y generalizada, en vez de limitarse sólo a contribuyentes bajo inspección.”. (Schuring, 2012)

Este problema en Bolivia no ha sido menor. Las arbitrariedades de las que se queja constantemente el contribuyente tienen que ver con diferentes actuaciones del Servicio de Impuestos Nacionales. Una de ellas son los malos asesoramientos prestados por funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales. Un ejemplo claro es respecto a aquellas deudas tributarias prescritas. Según ciertos relatos, el funcionario cobra la deuda aun a sabiendas que la misma es susceptible de declararse prescrita, pero en ningún momento le habla al contribuyente asesorado sobre tal posibilidad de prescripción ante el contribuyente, más al contrario en ciertas ocasiones se limita a señalar que las deudas Tributarias Determinadas son imprescriptibles, lo cual es cierto pero sólo para aquellas que tuvieron lugar posteriormente a la modificación del Código Tributario respecto de ese tema.

Un ejemplo de este incorrecto asesoramiento lo expuso un artículo del Página Siete: “El 2012 Ana Laura debía al SIN cerca de 3.600 bolivianos correspondientes al 16% del monto que había facturado. En 2015, con los intereses su deuda había subido a más de 5.000 bolivianos. “Más de lo que gano actualmente al mes”, asegura. La joven profesional cuenta que logró solucionar sus problemas porque básicamente tuvo que “molestar” a cuanto funcionario había para lograr saldar esa cuenta pendiente. “En inicio sólo me plantearon la posibilidad de saldar mi deuda mediante un plan de pagos y así iniciamos el proceso”, recuerda.

Sin embargo, vio que esa opción le subía mucho más la deuda por los intereses, entonces preguntó si se podía pagar todo al contado. “Recién me dijeron que había esa opción, pero que como ya había iniciado el proceso mediante plan de pagos había que hacer todo un trámite para quitar ese proceso del sistema. No

hay empatía con los ciudadanos. Sus mismos funcionarios nos hacen meter la pata. Hace unas semanas fui a cerrar mi NIT pero me enteré que ese trámite de 2015 tiene un error y que debo subsanarlo mediante otra sarta de formularios. Si me equivoqué fue por culpa de sus mismos funcionarios que asesoran mal”, reniega.”. (Hannover, 2017)

Respecto a otro tipo de arbitrariedades son muchas injustificadas en las cuales el Servicio de Impuestos Nacionales, violando el principio de presunción de inocencia del contribuyente, labra actas de contravención echándole la carga de a prueba al contribuyente para que desvirtúe la contravención, cuando en temas sancionatorios el sancionador debe motivar sus sanciones con pruebas que las provea el sancionador, es decir la carga de la prueba le corresponde al sancionador.

Respecto al tercer fundamento Argentino que se expone en señalada revista se tiene lo siguiente: “*arbitrariedades por omisión*: todas aquellas derivadas del silencio o inacción absoluta o en tiempos útiles por parte de la administración. Entre ellas encontramos la de no confeccionar textos legales ordenados (cuando una misma norma ha sido modificada a lo largo del tiempo un varias veces, dificultando de eso modo el acceso al texto vigente íntegro), no responder en término los planteos o reclamos y la omisión de creación de delegaciones administrativas.” (Schuring, 2012)

De esta parte, nuestra mayor dolencia como contribuyentes es el hecho de que en primera instancia, en contra del principio de legalidad para tipificar contravenciones tributarias, se ha venido modificando las conductas contraventorias por medio de Resoluciones normativas de directorio. Lo correcto sería incluir en el Código Tributario la tipificación de las conductas contraventorias sujetas a sanción para que tales conductas no estén dispersas en las RND y para que su modificación no sea tan sencilla como sacar una RND sino que tenga la seguridad jurídica que una ley ofrece.

Este mismo punto tiene que ver con la inacción de la Administración Tributaria respecto al ejercicio de su facultad de fiscalización y determinación de deudas tributarias de forma pronta. El Servicio de Impuestos Nacionales realiza la fiscalización a periodos que ya están a punto de prescribir. Es así que en caso de que el Servicio de Impuestos Fiscales realice una fiscalización a un contribuyente, este lo hará por el periodo más lejano. Esto tiene como consecuencia la determinación de reparos elevados. Lo ideal sería que el Servicio de Impuestos Nacionales realice sus fiscalizaciones lo antes posible para que los reparos no sean exorbitantes. Cabe recalcar que la fiscalización a periodos no tan lejanos no equivale a premiar al contribuyente evasor, sino por el contrario, tomando en cuenta que varias de las razones por las que se determina deuda tributaria es debido a la pérdida de la información de la Base de Datos del SIN o corresponden a conductas no dolosas del contribuyente.

### **5.2.2. Atribuciones.**

#### **Argentina**

Dada las tres razones que motivaron la creación de mecanismos de defensa del contribuyente, su creación se dio 6 años después de la socialización de la idea, en 1999, donde su funcionamiento a inicios constituía una prueba para su posterior implementación. Actualmente es una ventanilla “virtual” o real de recepción de problemas de los contribuyentes, originados principalmente en las Agencias de AFIP. Esta figura de mecanismos de defensa del contribuyente no es una entidad separada de la AFIP, sino se trata simplemente de una dependencia de la AFIP, inserta originariamente en la Dirección de Planificación Estratégica, dependiente de la Subdirección de Planificación.

Para el inicio de sus actividades tenía un conjunto de funciones propuestas, dentro de ellas se encuentran las siguientes:

- Discutir, innovar y provocar la creatividad en el ámbito de la administración tributaria;

- Investigar aquellos comportamientos administrativos que constituyan un ejercicio defectuoso de las funciones administrativas;
- Investigar las denuncias que lleguen a su conocimiento;
- Efectuar recomendaciones públicas o privadas a los funcionarios involucrados;
- Realizar críticas a modo de sanciones morales y sociales, para aquellos funcionarios públicos responsables;
- Iniciar recursos administrativos o judiciales en los casos que resultasen una vía idónea para la solución de la controversia.

Sin embargo, su función principal es la de recibir las denuncias para con ello realizar investigaciones y posteriormente trasladarlas a la dependencia correspondiente. Todo ello en busca de llegar a una solución con la correspondiente retroalimentación al proceso observado para incrementar la calidad del servicio.

Así como se había señalado anteriormente, con el proceso de retroalimentación, el objetivo que se busca es de mejorar la transparencia administrativa, proteger los derechos, garantías e intereses de los administrados, asegurar el equilibrio entre el fisco y los particulares, actuar como herramienta de control informativo -previo y posterior- y básicamente ayudar a la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP a que pueda cumplir sus amplios cometidos.

Con relación a la jurisdicción, El Defensor del Contribuyente de Argentina no tiene una “jurisdicción” propiamente dicha, es decir no administra justicia ni por la vía administrativa ni mucho menos judicial, pues entre sus funciones no está el de conocer ni mucho menos resolver controversias jurídicas. Debido a ello no puede revocar ningún acto administrativo definitivo. En otras palabras, más que asumir defensa directa del contribuyente, lo que hace es aconsejar, orientar y guiar a los contribuyentes para que los mismo realicen su propia defensa pero con mayor éxito, consecuencia de la asesoría brindada. Eventualmente, gestiona dentro del

organismo quejas formuladas, tratando de remover los obstáculos administrativos que dificultan llegar a una solución.

Nótese que a lo largo de las referencias dadas respecto del país de Argentina se ha empleado el término de “mecanismos de defensa del contribuyente” y no así el término de Defensor del Contribuyente. La respuesta es clara, pues en Argentina no se ha creado una institución como tal que se dedique a la Defensa del Contribuyente, sino por el contrario lo que se ha hecho es destinar un conjunto de funcionarios a la recepción que reclamamos, sea virtual o personalmente, como para la recepción de sugerencias en busca de mejorar su servicio. Entonces en definitiva, al recibir los reclamos correspondientes emiten criterios y consejos para guiar al contribuyente a la hora de que éste decida asumir defensa.

Según mi criterio, ni siquiera sería correcto seguir refiriéndonos a tal oficina como defensor del Contribuyente, es más tal vez el nombre eventual con el que lo tratamos “mecanismos de defensa del contribuyente” ni siquiera sea el más apropiado porque, como señalé anteriormente, los funcionarios en cuestión no asumen defensa a nombre los contribuyentes, sino los guían para que ellos asuman su propia defensa y se alimentan de los reclamos recibidos para mejorar su atención. Sería incorrecto pedirles a estos funcionarios que asuman defensa de los contribuyentes en las instancias apelativas por la simple razón de que carece de independencia. Los funcionarios que realizan las asesorías relacionadas dependen de la misma administración tributaria AFIP. Lo contrario sería concebir que funcionarios de la misma AFIP impugnen actos administrativos dictados por esa misma entidad.

Resulta interesante destacar la denominada “función pedagógica” que tiene asignada, pues hoy resulta facilitada por el empleo de recursos informáticos. Sus recomendaciones no solamente se notifican al interesado si no que en muchos casos son subidos a la web de la AFIP.

Si bien inicialmente se le atribuyó una función de “mediación” ante conflictos, creemos que el término es un tanto excesivo ya que justamente no se encuentra

“en el medio” de ambas partes sino inserta en una de ellas y limitada por el marco de actuación asignado. Aunque se le atribuye una supuesta “independencia funcional”, sin los medios concretos, difícilmente encontraremos una recomendación de la Defensoría del Contribuyente que sea contraria o verdaderamente crítica a una política administrativa del organismo. Ello se explica por sí mismo a poco que analicemos la forma de integración y facultades de los empleados que componen dicha dependencia.

## **Colombia**

En Colombia la Defensoría del Contribuyente y del Funcionario Aduanero se creó mediante el Decreto N°1071 de fecha de 26 de junio de 1999. En su art. 31 establece:” DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE Y DEL USUARIO ADUANERO. Con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, créase la figura del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero.

El Defensor será designado por el Presidente de la República, para un período de un año, de terna que le proponga anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional.

El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero tendrá las siguientes funciones:

1. Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.
2. Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.

3. Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar por que una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN.
4. Velar por que las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
5. Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.
6. Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.”.

Como podemos observar, la figura de la Defensoría del Contribuyente y del Funcionario Aduanero tiene 6 funciones. De las cuales podemos destacar la segunda por la cual ésta institución tiene como obligación hacer seguimiento, a solicitud del interesado, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso. Esta función es de suma importancia puesto que las defensorías de contribuyentes alrededor del mundo buscan defender a los contribuyentes de los abusos cometidos contra sus derechos. Pero con la función dos, esos abusos a los derechos pueden ser prevenidos, pues esta función es de carácter preventivo.

La función cuarta es otra función importante de corte preventivo, pues con ella se busca que esta Defensoría haga cumplir a los de la administración tributaria el principio de equidad y transparencia. También la sexta es fundamental ya que con



ella se puede realizar recomendaciones y elevar éstas a las autoridades para que sean tomadas en cuenta y eventualmente sancionar a los funcionarios aduaneros.

Sin embargo, pese a que la protección de los derechos del contribuyente en Colombia es más profunda que el caso argentino, no se ha podido establecer una función que le permita a esta Defensoría representar a algún contribuyente de manera gratuita en los recursos de impugnación. Es decir, la defensa de esta institución como abogado tributario para representar en recursos de impugnación no existe. De hecho, esta Defensoría del Contribuyente y del Funcionario Aduanero es más un consejero y veedor.

## **México**

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de 4 de septiembre del 2006 en su art. 5 señala las atribuciones de la misma: “Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de

información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal;

VII.- Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas. Fracción declarada inválida por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad DOF 16-05-2008. Reformada DOF 07-09-2009

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o

adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

XIII.- Emitir su Estatuto Orgánico;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir

voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y

XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.”

De todas las atribuciones dadas por esta ley orgánica, la más importante y que no se presentó ni en Argentina ni Colombia es la II, pues mediante ella se le atribuye a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la labor de la representación

legal a los contribuyentes, desde la imposición de recursos de apelación hasta su total finalización del proceso.

## **6. Marco Metodológico**

### **6.1. Enfoque**

El enfoque del presente trabajo de investigación es el enfoque cualitativo, pues en la presente monografía se busca estudiar las características de instituciones que se dedican a la defensa del contribuyente en México, España, Argentina, Perú y Colombia para analizar sus características y fundamentos de creación que permita la comparación con las necesidades de los contribuyentes de Bolivia.

Al respecto, el enfoque cualitativo se guía por áreas o temas significativos de investigación o de interés del investigador. Además, los estudios cualitativos en específico no siguen de forma rígida o secuencial el proceso de investigación, pues al estudiarse casos específicos, es necesario que la investigación vaya tomando forma en el camino.

El investigador debe plantear una problemática, pero no sigue un proceso definido claramente, los hechos son observados y durante el proceso investigativo se debe desarrollar una teoría coherente para representar lo que se observa. Es por ello que en la mayoría de estas investigaciones no se contrastan hipótesis, sino que las mismas se generan en el transcurso del proceso investigativo y se van perfeccionando o afinando conforme se logre obtener más datos.

El enfoque cualitativo se caracteriza por basarse en métodos de recolección de datos no estandarizados ni predeterminados completamente, pues el investigador de la investigación cualitativa tiende a utilizar técnicas tales como la observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusión en grupos, etc. También es un método holístico, es decir, con este proceso se busca considerar los datos como un “todo”, sin reducirlo en sus partes. El enfoque cualitativo es concebido como un conjunto de prácticas que van a llegar a

transformar la realidad observable en una serie de representaciones en forma de observaciones, anotaciones, grabaciones y documentos.

## **6.2. Tipo**

### **Descriptivo**

La meta es describir fenómenos y contextos en el área de la impugnación tributaria por vía administrativa a través del Recurso de Alzada, para así detallar cómo son los elementos de lo ya mencionado y cómo se comporta. Con este trabajo se busca determinar y especificar las propiedades y características del proceso de recurso de alzada para así medir el grado en el que afecta la falta de información del contribuyente en un proceso por vía administrativa.

La investigación descriptiva es aquella investigación que utiliza, tal y cual como el nombre lo dice, para describir la realidad de situaciones, eventos, personas, grupos o comunidades que se estén abordando, sean del interés de investigación del investigador por la cual se las pretenda analizar. En este tipo de investigación de tipo descriptivo la cuestión central se lo encuentra en la descripción detalla del objeto estudiado; ya que consiste en plantear lo más relevante de un hecho o situación concreta. Sin embargo, la investigación descriptiva no solamente consiste en acumular y procesar datos del objeto de estudio. El investigador debe definir su análisis y los procesos que involucrará el mismo.

Las principales etapas o pasos que se deben seguir en una investigación descriptiva son en primera instancia examinar las características del tema a investigar, posteriormente definirlo y después formular hipótesis, seleccionar la técnica para la recolección de datos y las fuentes a consultar.

## **6.3. Diseño**

El diseño de esta investigación es no experimental. La investigación no experimental es la investigación que se elabora sin necesidad de tener que manipular deliberadamente variables. De hecho, es la investigación no se necesita

hacer variar intencionalmente las variables independientes. Lo que se debe proceder a hacer en la investigación no experimental es observar los fenómenos pero tal y como se presentan o desarrollan en su contexto natural, para después analizarlos.

La investigación no experimental es no experimental porque no es factible la manipulación de las variables, no es posible estudiar el fenómeno en un ambiente controlado. De hecho, no hay condiciones o estímulos a los cuales se expongan los sujetos del estudio. Los fenómenos estudiados son observados en su ambiente natural, en su realidad sin alterarla.

En una investigación experimental los sujetos pueden recibir estímulos para crear ciertas relaciones de causa y efecto. Sin embargo, en un estudio no experimental no se construye ninguna situación, sino que en ella sólo se debe observar situaciones ya existentes sin alterarlas, es decir no provocadas intencionalmente por el investigador. En este tipo de investigación, sus variables independientes ya se han suscitado en el pasado o están aún suscitándose en el presente. El investigador no tiene ningún control directo sobre dichas variables, pues aunque quisiera, no podría controlar fenómenos sociales por citar un ejemplo, no puede influir sobre ellas porque ya sucedieron, al igual que sus efectos.

#### **6.4. Método**

##### **Método analítico comparativo**

Analítico porque en esta investigación se busca descomponer los elementos que constituyen las entidades dedicadas a la defensa del contribuyente para estudiar con mayor profundidad cada elemento por separado y de esta forma conocer la naturaleza de este fenómeno de estudio para revelar su esencia.

El Método analítico es un proceso de investigación por el cual se pone enfoque a la descomposición de un todo, desarticulando en varias partes o elementos para determinar las causas, la naturaleza y los efectos. En la presente investigación se analizó tanto las razones de la creación de instituciones destinadas a la defensa

del contribuyente, su grado de autonomía y sus atribuciones. Así también, la definición del análisis es pues el estudio y examen de un hecho u objeto en particular, como los citados anteriormente. Este método analítico es el más usado para investigaciones sociales.

Comparativo porque en esta investigación se hará búsqueda de similitudes y comparaciones sistemáticas que sirvan para encontrar parentescos con la realidad de las necesidades de los contribuyentes de Bolivia, para con las conclusiones obtenidas se pueda emprender el planteamiento de nuevas investigaciones futuras.

El método comparativo o también llamado de contrastación es el método por el cual el investigador debe poner dos o más fenómenos que se creen similares o con cierto grado de similitud, uno al lado del otro, para establecer sus puntos o aspectos en los cuales contienen similitudes y también establecer las principales diferencias. A partir de un conjunto de similitudes y diferencias se podrá sacar conclusiones que definan un problema o que establezcan caminos futuros para mejorar el conocimiento de algo.

## **6.5. Población y muestra**

### **Población.**

Los países donde se ha instituido entidades dedicadas a la defensa de los contribuyentes son:

- Colombia
- Argentina
- Perú
- México
- Estados Unidos



- España

### **Muestra.**

Para la investigación se tomará las instituciones de México, Argentina, Colombia y España.

## **6.6. Técnicas e instrumentos**

### **Técnica.**

La técnica a utilizarse es el análisis documental de normas jurídicas, revistas, anuarios y artículos referidos a la creación, fundamentos y funcionamiento de instituciones destinadas a la protección de los contribuyentes.

### **Instrumentos.**

La investigación se llevará a cabo con el empleo de un conjunto de fichas de diferente función como las fichas de lectura, fichas bibliográficas, fichas de citas y fichas recuerdo.

## **7. Marco Práctico**

## **8. Conclusiones**

### **Respecto a las razones de creación de defensorías del contribuyente:**

Las razones las que han llevado a los países a crear estas entidades encargadas de defender a los contribuyentes son comunes, las cuales son:

a) Desconocimiento de la norma tributaria. Al respecto quiero referirme a dos aspectos que contribuyen al desconocimiento de la norma tributaria boliviana. EN primera instancia, el Derecho Tributario Boliviano es uno de los más cambiantes en el transcurso del tiempo, factor que incluso afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes. Es tal el extremo que no contamos con un compilado de normas tributarias que sea actualizada y que tal actualización se pueda mantener al

menos un año. Ello, a parte del aspecto técnico, hace que el conocedor del Derecho Tributario Boliviano sea necesariamente un especialista.

El segundo aspecto que contribuye al desconocimiento de la norma es la contraposición de la realidad social que contradice al deber de cada boliviano. Según el art. 108.1 de la CPE establece: “Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes.”. Mediante este artículo es que señalamos que nadie puede alegar desconocimiento de la norma. Sin embargo, ¿cada uno de los bolivianos conoce las normas que debería conocer? En el ámbito tributario es incluso más complejo por la dispersión normativa que existe y por el grado de conocimiento que se necesita de la ciencia del derecho respecto a interpretación de normas y principios, pues para la interpretación de la norma existe varios métodos aparte de la literal.

Entonces, a pesar de que tenemos como deber el conocer y cumplir las normas jurídicas de nuestro Estado, la realidad social en la que nos encontramos nos muestra que esto no es posible. Por ello, la imposición de este deber “nadie puede alegar desconocimiento de la norma” no es cusa suficiente para negar asistencia legal gratuita a los contribuyentes.

b) Limitaciones económicas. En las controversias tributarias tanto en la vía administrativa como la vía judicial es de suma importancia el contar con asesoría legal calificada. Si bien en la vía administrativa se admite la auto defensa, el atender un caso tributario necesariamente debe ser atendido por un especialista. De lo contrario, es probable que no se cuente con una respuesta favorable, y que la interposición del recurso sólo represente demora en el tiempo que incrementaría el cálculo de los accesorios.

Pero, del universo de contribuyentes solamente unos cuantos son los que podrían acceder a contratar los servicios de un especialista cuando pretendan defender sus derechos. La gran mayoría no cuenta con los recursos económicos para poder contar con tal asesoría, tal es el caso de las pequeñas y medianas empresas, y más agudo todavía el caso de las microempresas o empresas unipersonales.

La limitación económica es determinante a la hora de que un contribuyente no presente su apelación aun sabiendo que se le está cometiendo una injusticia.

c) Temor institucional. Cualquier relación del derecho administrativo que incluya a una persona vinculada con el Estado tiene gran diferencia desfavorable para la persona particular por las prerrogativas con las que cuenta el Estado. El Estado tiene a su favor el despliegue de instituciones enteras que asisten a sus intereses de Estado. Estas prerrogativas mezcladas con corrupción y abuso de autoridad dan resultado abusos por parte de funcionarios públicos en contra de los administrados.

Desde la perspectiva social, el Estado es un contrincante casi imposible de vencer en una controversia jurídica. El ambiente en el ámbito tributario legal es más agudo, pues se ha creado una especie de temor en los contribuyentes que los mismos prefieren pagar cualquier deuda o multa que se les determine sin importar si esa multa o deuda fue determinada correctamente o legalmente, pues para muchos es mejor no tener problemas con el ente recaudador de impuestos.

Debido a ello, muchos contribuyentes prefieren pagar antes que pelear por sus derechos constitucionales.

### **Respecto a las atribuciones de cada una de las defensorías del contribuyente:**

En el caso de Argentina, no existe una verdadera Defensoría del Contribuyente debido a que en esta institución sólo se brinda asesoría tributaria, pero no así representación legal.

En el caso de Colombia tampoco existe la representación legal de los procesos. Su Defensoría se aboca en prevenir los abusos a los derechos y sancionarlos a los que no cumplen.

En el caso de México sí existe la representación legal en los procesos tributarios.

## **9. Recomendaciones.**

Se recomienda tomar esta monografía como base de próximas investigaciones respecto a la creación del Defensor del Contribuyente, pues la misma tiene la información analítica comparativa extractada de otros países para compararla con la situación y necesidades de los contribuyentes en el Estado de Bolivia.

Se necesita realizar un balance donde se pueda volver a considerar la creación del Defensor del Contribuyente.

## Bibliografía

- CreceNegocios. (30 de Octubre de 2015). *CreceNegocios*. Obtenido de <https://www.crecenegocios.com/que-es-el-servicio-al-cliente-y-cual-es-su-importancia/>
- Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia. (28 de agosto de 2018). *Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero*. Recuperado el 28 de agosto de 2018, de <http://www.defensoriadian.gov.co/nuestra-defensoria/>
- Hannover, C. (9 de abril de 2017). *Página Siete*. Recuperado el 12 de diciembre de 2017, de Sitio web de Página Siete: <http://www.paginasiete.bo/ideas/2017/4/9/impuestos-sistema-vulnera-derecho-debido-proceso-133396.html>
- Mamani, F. H. (13 de enero de 2018). *Ministerio de Relaciones Exteriores*. Obtenido de <http://www.cancilleria.gob.bo/webmre/node/1231>
- Ministerio de Hacienda de España. (28 de agosto de 2018). *Ministerio de Hacienda de España*. Recuperado el 28 de agosto de 2018, de Ministerio de Hacienda de España: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>
- Nacionales, S. d. (23 de mayo de 2018). *Impuestos Nacionales*. Recuperado el 23 de mayo de 2018, de <https://www.impuestos.gob.bo>
- Página Siete. (3 de febrero de 2016). *Página Siete*. Recuperado el 29 de agosto de 2018, de Página Siete: <https://www.paginasiete.bo/nacional/2016/2/3/proponen-defensor-contribuyente-85535.html>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México. (28 de agosto de 2018). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México*. Recuperado el 28

de agosto de 2018, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>

Rezzoagli, D. B. (30 de Junio de 2015). *Sistema de Univarsidad Abierta, Facultad de Derecho UNAM*.

Sadith, L. (28 de Octubre de 2014). *Conciencia en el Perú*. Obtenido de <http://concienciaenelperu.blogspot.com/>

Schuring, H. (2012). El defensor del contribuyente, Antecedentes, régimen vigente y derecho comparado. *Revista de Derecho Tributario*.

Siete, P. (21 de febrero de 2016). *Multas tributarias ocasionan problemas al contribuyente: Página Siete*. Recuperado el 29 de mayo de 2018, de sitio web de Página Siete:  
<http://www.paginasiete.bo/economia/2016/2/21/multas-tributarias-ocasionan-problemas-contribuyente-87432.html>

SUNAT PERÚ. (28 de AGOSTO de 2018). *SUNAT*. Recuperado el 28 de AGOSTO de 2018, de SUNAT:  
<http://www.sunat.gob.pe/institucional/contactenos/gDefensoriaContribuyente.html>

## Apéndices y anexos

Colombia:



México:



PROCURADURÍA DE LA  
DEFENSA DEL  
CONTRIBUYENTE

Perú:



Argentina:

