

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**UNIDAD DE POSTGRADO**  
**“DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN”**



**MONOGRAFIA**

**“PROPUESTA DE MEJORAS EN EL CONTROL  
INTERNO COMO AGENTES DE INFORMACIÓN, ANTE  
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARA DEL MINISTERIO DE  
GOBIERNO”**

**Diplomante: Lic. Vilma Beatriz Aruquipa Layme**

**LA PAZ – BOLIVIA  
2017**

## **DEDICATORIA**

Dedicado este trabajo a DIOS por brindarme sabiduría, salud y gozo.

A mis padres, por todo lo que me han dado en esta vida, especialmente por sus sabios consejos y por estar a mi lado en los momentos difíciles.

A mi amado Esposo Juan Carlos, simplemente por ser el compañero que me impulsa a diario para consolidar mis objetivos y caminar a mi lado durante todo este tiempo apoyándome en todo momento.

A los docentes del postgrado por brindar apoyo incondicional y enseñanza durante el curso, directa o indirectamente en la elaboración de esta Monografía.

## **AGRADECIMIENTOS**

Quiero agradecer sinceramente a aquellas personas que compartieron sus conocimientos conmigo, para hacer posible la conclusión de esta Monografía, especialmente agradezco a mi asesor el Mg. Sc. Hernán Paz Hidalgo por su asesoría siempre dispuesta. ¡Muchas gracias!

## Tabla de contenido

DEDICATORIA .....	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iii
Tabla de contenido.....	iv
1. INTRODUCCIÓN .....	1
2. ANTECEDENTES .....	2
3. PROBLEMATIZACIÓN .....	2
3.1. Identificación del Problema .....	3
3.2. Planteamiento del problema .....	4
4. JUSTIFICACIÓN.....	4
4.1. Relevancia Social.....	4
4.2. Relevancia Económica .....	5
4.3. Relevancia Política .....	5
4.4. Relevancia teórica.....	6
5. OBJETIVOS .....	6
5.1. Objetivo general.....	6
5.2. Objetivos específicos .....	6
6. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	7
6.1. Teorías acerca del objeto de estudio.....	7
6.2. Los Impuestos en Adam Smith.....	7
6.2.1. Impuesto sobre la renta.....	8
6.2.2. Impuesto sobre el beneficio o sobre las utilidades procedentes del capital .....	9
6.2.3. Impuestos sobre los salarios del trabajo .....	9
6.2.4. Impuestos en los cuales se procura que su exacción recaiga indiferentemente sobre cualquier especie de renta .....	9
6.3. Sobre los Impuestos de David Ricardo .....	10
6.3.1. Impuestos sobre productos primos .....	11
6.3.2. Impuestos sobre la renta de la tierra.....	11
6.3.3. Diezmos.....	12
6.3.4. Impuesto predial.....	12
6.3.5. Impuestos sobre el oro .....	13
6.3.6. Impuestos sobre viviendas .....	13
6.3.7. Impuesto sobre las utilidades .....	14
6.3.8. Impuestos sobre los salarios .....	14

6.3.9.	Impuestos sobre artículos distintos del producto primo .....	15
6.3.10.	Impuestos de pobres.....	16
6.4.	Renta de la Tierra en Carlos Marx .....	16
6.5.	Los impuestos en la síntesis neoclásica .....	17
6.6.	Hacienda pública e impuestos en Richard y Peggy Musgrave.....	18
6.6.1.	Principios de incidencia impositiva .....	18
6.6.2.	Enfoque de equilibrio parcial de los impuestos sobre los productos .....	19
6.6.3.	El papel de las elasticidades de oferta y demanda .....	19
6.6.4.	La distribución de la carga .....	19
6.6.5.	Enfoque de equilibrio parcial de los impuestos sobre los factores .....	20
6.6.6.	La incidencia en el equilibrio general .....	20
6.6.7.	Los impuestos selectivos sobre la renta de los factores .....	21
6.6.8.	Mercados imperfectos .....	21
6.6.9.	El exceso de gravamen y el diseño impositivo .....	21
6.6.10.	Distorsiones impositivas en equilibrio parcial .....	21
6.6.11.	Tipo impositivo, recaudación y exceso de gravamen .....	22
6.6.12.	Efectos de la imposición sobre la capacidad productiva: una perspectiva de oferta .....	22
6.6.12.1.	Efectos sobre el esfuerzo laboral .....	22
6.6.12.2.	Efectos sobre el ahorro del sector privado .....	23
6.6.12.3.	Efectos sobre la inversión privada .....	23
6.6.13.	El impuesto sobre la renta personal: definición de la renta imponible ....	24
6.6.13.1.	Determinación de la renta imponible.....	24
6.6.13.2.	Principios de la definición de la renta.....	24
6.6.13.3.	Renta de capital frente a renta del trabajo.....	24
6.6.13.4.	Renta imputada.....	25
6.6.13.5.	Deducciones .....	25
6.6.14.	Otros problemas del impuesto sobre la renta personal .....	25
6.6.14.1.	La medida de la progresividad .....	26
6.6.15.	Ajustes a la inflación.....	26
6.6.15.1.	Exenciones y limitaciones a los tipos impositivos .....	26
6.6.16.	El impuesto sobre la renta de sociedades: estructura e integración .....	27
6.6.16.1.	La visión integracionista .....	27
6.6.16.2.	La visión absolutista .....	27

6.6.16.3.	Otras razones a favor del impuesto sobre sociedades.....	27
6.6.16.4.	Incidencia impositiva.....	28
6.6.17.	Impuestos sobre el consumo .....	28
6.6.17.1.	Elementos de la imposición sobre las ventas .....	28
6.6.18.	Los impuestos sobre la propiedad y la riqueza .....	30
6.6.18.1.	Justificación de la imposición sobre la riqueza.....	30
6.6.18.2.	La distribución de la carga del impuesto sobre la propiedad.....	30
6.6.19.	Impuestos sucesorios.....	30
6.6.20.	El impuesto sobre las nóminas .....	31
6.7.	El Sector Publico en Joseph Stiglitz.....	31
6.7.1.	Los Impuestos.....	31
6.7.2.	Clases de impuestos .....	32
6.7.3.	Características deseables de un sistema tributario .....	32
6.7.4.	La incidencia de los impuestos .....	32
6.7.5.	Incidencia de los impuestos en los mercados competitivos.....	33
6.7.6.	El efecto de la elasticidad .....	33
6.7.7.	Incidencia de los impuestos cuando no hay competencia perfecta.....	33
6.7.8.	Relación entre la variación del precio y el impuesto .....	33
6.7.9.	Cambios de otros instrumentos de financiación.....	34
6.7.10.	Los impuestos y la eficiencia económica.....	35
6.7.11.	Los impuestos sobre el ahorro.....	36
6.7.12.	Los efectos sobre la renta procedente del trabajo .....	36
6.7.13.	Los impuestos óptimos .....	36
6.7.14.	Estructuras tributarias no lineales.....	37
6.8.	Conceptos importantes .....	39
6.8.1.	Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	39
6.8.2.	Impuesto a las Transacciones (IT) .....	40
6.8.3.	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).....	40
7.	MARCO NORMATIVO Y LEGAL .....	41
7.1.	Constitución Política del Estado Plurinacional .....	41
8.	MARCO METODOLOGICO.....	46
7.1.	Enfoque de investigación.....	46
7.2.	Método de investigación .....	47

7.3. Tipo de investigación .....	48
7.4. Diseño de investigación .....	48
7.5. Instrumentos de investigación.....	48
9. MARCO PROPOSITIVO .....	50
10. CONCLUSIONES.....	52
11. RECOMENDACIONES .....	53
12. BIBLIOGRAFÍA .....	54

## **1. INTRODUCCIÓN**

En el sector público hay un bajo nivel de controles internos respecto a temas inherentes a impuestos como agentes de información en lo que respecta a la declaración del Registro en el Libro de Compras y bancarización, que conllevan a una sanción económica determinada por la Administración Tributaria – Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Autoridad competente ante incumplimiento de obligaciones establecidas en norma legal, por deberes formales u omisiones de atención a requerimientos de información.

Estos aspectos no han sido determinados y no se han analizado ni determinado procedimientos internos que faciliten la forma de controles internos para el cumplimiento de disposiciones legales de Registro y declaración del Libro de Compras y la bancarización, información que asumida por la Administración Tributaria como herramienta de control para fines de recaudación y controles impositivos, para el caso del Ministerio de Gobierno el registro y declaración de facturas provenientes de adquisiciones o servicios.

El Ministerio de Gobierno ha elaborado y emitido circulares con pautas para la presentación de facturas relacionadas al gasto, emergente de procesos administrativos en cumplimiento al Decreto Supremo 181, asignación de recursos mediante Fondos Rotativos, Fondos en Avance o Gastos por Servicio Extraordinario, con cargo rendición de cuentas.

La importancia de las compras públicas incide en la economía nacional, siendo una actividad estratégica o propia en las entidades del Estado, debido a que son instancia de gasto corriente e inversión, según su asignación presupuestaria y planteamiento de objetivos a corto, mediano y largo plazo; presentando movimiento de magnitud a nivel económico en cada entidad como los Ministerios, y por este efecto presentan debilidades en el resguardo de documentación, cumplimiento a norma legal vigente y otros, que por diversos factores como la alta rotación de personal que se tiene en el sector Público, la falta de procesos y procedimientos internos para controles internos y otros hacen que se presenten deficiencias de control interno en el sector

público, afectando a los recursos programados de este sector en el caso de débitos automáticos efectuados a través de la Administración Tributaria, por sanción económica determinada por la Autoridad Tributaria.

## **2. ANTECEDENTES**

A partir de Ley de 20 de junio de año 1826 y mediante Decreto de 13 de enero se establece división de la secretaria en dos una de las secciones de gobierno y hacienda y otra militar.

Mediante Ley Nro. 1493 de 17 de septiembre de 1993, se decreta LEY DE MINISTERIO DEL PODER EJECUTIVO, en la define en su art. 2 que los Ministros de Estado son responsables junto con el Presidente de la República, de los actos de administración en el marco de la competencia funcional que esta ley asigna a cada uno de manera solidaria. Estableciendo en el Artículo 4 los Ministros de Estado, describiendo en el punto N° 2 el Ministro de Gobierno.

Mediante Decreto Supremo N° 23660 de 12 de octubre de 1993, se establece el Reglamento de la Ley de Ministerios del Poder Ejecutivo, determinando en el Capítulo III Artículo 19, que el Ministro es la autoridad máxima del Ministerio de Gobierno. El nivel superior de este Ministerio además está conformado por las siguientes secretarías nacionales y sub secretarías:

- 1) Secretaria Nacional de Régimen Interior y Policía
- 2) Secretaria Nacional de Defensa Social

## **3. PROBLEMATIZACIÓN**

Los organismos que conforman el órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional, no constituyen por sí mismos entes que generen operaciones comerciales que implique el pago de impuestos, excepto las Empresas Públicas. Sin embargo, estos entes públicos como el Ministerio de Gobierno, es responsable de administrar sus recursos y gastos asignados y diferenciados en el Presupuestos General de la Nación, para cumplir objetivos y meas desarrollados en el POA Institucional, por lo que cada ente (Ministerio)

produce Estados de Ejecución Presupuestaria de acuerdo a normativa establecida. Al desarrollar de estas funciones implica la realización de gastos, según lo establecido en las Normas de Administración de Bienes y Servicios, Fondo Rotatorio y otros establecidos a nivel institucional en sujeción a norma legal, las cuales se replican en procesos concluidos que deben además deben de cumplir con las disposiciones legales tributarias determinadas por la Administración Tributaria, instancia que orienta sus esfuerzos a maximizar la recaudación de ingresos tributarios, utilizando diversos mecanismos e instrumentos de política tributaria que propicien mayor recaudación, amplíen la base tributaria, como es el caso de recabar información a través de los agentes de información (Entes Públicos, etc...).

Estos mecanismos e instrumentos de políticas tributaria, debe necesariamente orientar a los Entes Públicos a establecer mecanismos para el cumplimiento de obligaciones tributarias sin distinción, a fin de evitar sanción económica de ente público entre ente público.

### **3.1. Identificación del Problema**

Al tratarse de un ente público de gran magnitud, se ha identificado que los controles Internos no son los más adecuados para el registro de forma cronológica y correcta de todas las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes que respalden las compras respecto a los pagos que se consolidan durante el proceso de pago, al igual que la presentación de descargos para el caso de Fondo Rotatorio, Fondos en Avance y Servicio Extraordinario, de manera oportuna.

Siendo que la Administración Tributaria se sujeta en aplicación del artículo 100 del Código Tributario, instancia que dispone indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, podrá entre otros, exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios. La falta de remisión de lo solicitado le hace pasible a una sanción por incumplimiento de deberes formales.

### **3.2. Planteamiento del problema**

Se genera sanción económica determinada por la autoridad competente Servicio de Impuestos Nacionales - SIN ante el incumplimiento de obligaciones establecidas en la norma legal. Como ser:

- Pago de multas por incumplimiento a deberes formales.
- Sanción con el pago de multas por la falta de presentación de declaraciones juradas dentro del término establecido, mismas que se consideran daño económico al Estado, correspondiente al Libro de Compras IVA.
- Pago de multas por la falta de entrega de documentos requeridos por Impuestos Nacionales en Fiscalizaciones, al no entregan en tiempo oportuno la documentación que es requerida por Impuestos Nacionales o entregas parciales de documentación, consecuentemente, en el ámbito de sus competencias, se sanciona con una multa, la cual también es considerada como daño económico al Estado.
- Políticas Tributarias, no adecuadas a la realidad de la Administración Central.

## **4. JUSTIFICACIÓN**

### **4.1. Relevancia Social**

En las representaciones sociales de nuestro País, existen un conjunto de percepciones y valoraciones colectivas que conducen a una actitud de indiferencia o rechazo hacia las acciones de carácter tributario, es más, en muchos casos resulta usual que nosotros como ciudadanos no reconozcamos las acciones administrativas como justas y necesarias.

Toda vez que mediante los tributos y por diferentes medios como los agentes de información, se busca obtener un bien social, para que el Estado retribuya al prestar servicios básicos a los individuos asentados en su jurisdicción, contribuir a mejorar la calidad de vida de sus habitantes.

Por estos factores es imprescindible que a través de la Administración Tributaria se desarrollen Programas de Cultura Tributaria tanto para el contribuyente como para el agente de información, considerando que al ser ciudadanos de un País es importante que como individuos gocemos de derechos garantizados por el Estado y con responsabilidades, por lo tanto, resulta necesario desarrollar y fortalecer la conciencia sobre las responsabilidades ciudadanas, en especial, aquellas referidas a la contribución, información y otros de índole tributario.

A este efecto de fortalecer la cultura tributaria (entendida ésta, como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartidas por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen), se requiere que las personas en su condición de contribuyente o agentes de información estén informados y debidamente orientados sobre el tema, pero sobre todo que comprendan la importancia de sus responsabilidades en la materia.

#### **4.2. Relevancia Económica**

En lo económico, si bien un sistema de contribuciones obligatorias que emergen al incumplimiento de entrega de información impuestas por la Administración Tributaria como fuentes de ingresos para atender las necesidades públicas, siendo que en cualquier economía se presenta con una actitud variada de parte del ciudadano que depende de diversos factores tanto externos como psicológicos y que ocasionan niveles de recaudación no esperados y también, diversos.

Nuestro Estado al ser una sociedad jurídicamente organizada, para el cumplimiento de sus fines, los particulares realizan ciertas contribuciones que deben estar basadas en principios económicos, el instrumento económico debe ser remunerativo el cual llegue a convertirse en un beneficio público.

#### **4.3. Relevancia Política**

El régimen Administrativo Tributario es diferente de un Estado a otro, (Autocrático, República Federal, Unitaria, etc.), la democracia derivara en la igualdad y generalidad política. En países como BOLIVIA, donde los tributos

son considerados la fuente más importante de los recursos la organización política tiene una importancia capital.

#### **4.4. Relevancia teórica**

El Estado está en la obligación de otorgar y mantener los servicios públicos, en consecuencia, el ciudadano está en la obligación de contribuir pagando sus tributos, frente a ello está el derecho del poder público de exigir en forma coactiva el pago de dicha obligación. Éste carácter constituye su fundamento jurídico, y en consecuencia una justificación teórica.

La entrega de información de entidades públicas para fines de control de la autoridad tributaria, es una investigación inédita, y un aporte a la teoría de tributaria y sobre todo a la generación de conocimientos acerca del manejo del fisco, es decir una contribución original que permite conocer las peculiaridades sobre el control y la fiscalización de oficinas propias del Estado.

### **5. OBJETIVOS**

#### **5.1. Objetivo general**

El objeto de la presente investigación, es proponer un procedimiento que facilite la presentación de información como agentes de información ante la Administración Tributaria y evite la sanción económica determinada por la Administración Tributaria.

#### **5.2. Objetivos específicos**

Para él logró del objetivo general, se formula los siguientes objetivos específicos:

- Analizar los procedimientos que se aplican en el ministerio de gobierno para la atención a requerimientos de información por la Administración Tributaria.
- Describir las principales teorías económicas que existen en materia de impuestos

- Diseñar documentos de consulta y resguardo de documentación, con procedimientos para facilitar la atención de requerimientos de información ante la Administración Tributaria.

## **6. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL**

### **6.1. Teorías acerca del objeto de estudio**

Con el objetivo de realizar una revisión de la literatura económica con relación al sistema tributario e impositivo, nuestro marco teórico considerara una aproximación a los inicios de la teoría económica mediante un análisis de los tributos en los economistas llamados clásicos, entre los que destacan Adam Smith en su obra Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones y David Ricardo con su obra Principios de Economía Política y Tributación.

Así de esta manera siguiendo el lento desarrollo de la teoría económica encontramos a los neoclásicos marginalistas entre ellos a León Walras, y Alfred Marshall, como sus principales representantes, pero también revisaremos las contribuciones y aportes de Jhon Maynard Keynes y la escuela Keynesiana, las de hacienda pública en Musgrave y Musgrave, la nueva macroeconomía en Dornbush y Fisher, así como los aportes del Profesor Cariaga

### **6.2. Los Impuestos en Adam Smith**

Desde el punto de vista de Adam Smith los impuestos que pagan los individuos provienen “de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios.” Tomando en cuenta la generalidad de lo que es el tributo, Smith también menciona los cuatro principios que estos deberían seguir:

1. Indica que todos. “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno .en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.” En este principio existe la igualdad o desigualdad de la imposición; cuando un impuesto se paga por una sola de las fuentes de ingreso sin afectar a las otras dos se dice que existe desigualdad.

2. Enfoca la certidumbre que cualquier impuesto debería tener, referido a “la forma de pago, la cantidad adeudada,” entre otras, estas deben ser claras, precisas y no arbitrarias; Smith hace hincapié a la importancia de este principio mucho más que si existiera una desigualdad, ya que su falta contribuiría a la corrupción.
3. Busca la comodidad de pago para el contribuyente.
4. “Debe existir la menor diferencia entre las sumas que sale del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público....”

Todos estos principios contribuyen a que los impuestos sean lo más equitativos posibles, con un mayor grado de certidumbre y cómodos para los contribuyentes.

### **6.2.1. Impuesto sobre la renta**

Este impuesto se puede determinar con una renta cuya valuación se mantenga constante con el tiempo o por el contrario el impuesto puede acomodarse a los progresos o pérdidas que presente el cultivo. Si el impuesto se fija sobre una valuación constante este se torna desigual pero se conforma con el principal principio que es el de certeza, además que no pone trabas a la actividad económica ni provoca incomodidades adicionales a los contribuyentes, este tipo de impuesto invariable pertenece a la Gran Bretaña conocido como “land tax”.

Si por el contrario el impuesto se adaptase a las variaciones que presente la renta efectiva de la tierra ocasionaría más molestias a los contribuyentes, más costos al Estado y eliminaría el incentivo de progreso en el cultivo de las tierras, aunque por otro lado los economistas franceses recomiendan esta clase de impuesto ya que consideran que la contribución es más equitativa.

También existen los impuestos que se gravan sobre el producto de la tierra y pueden ser recaudados en especie o en dinero. Si son recaudados en especie son muy inadecuados para el ingreso público y si son recaudados en dinero pueden variar o mantenerse constantes con el precio del producto puesto en el mercado.

El impuesto sobre la renta de las casas puede darse de dos maneras; una sobre la renta del edificio y la otra sobre la renta del solar. En este sentido, las rentas de las tierras y de los solares son de entre todas las especies de ingresos, las que mejor se acomodan a soportar el peso de un gravamen particular establecido sobre ellas.

### **6.2.2. Impuesto sobre el beneficio o sobre las utilidades procedentes del capital**

El beneficio se divide en interés y excedente, el excedente no es gravable. El interés no es tan fácil de gravar como la renta, porque la cantidad y el valor de las tierras que posee una persona no se pueden ocultar pero la cantidad de capital que tenga el individuo es difícil de averiguar con certeza y por otro lado el capital puede ser desplazado si se establece el impuesto. El impuesto que contribuye a desplazar el capital agota toda fuente de ingresos y perjudica al soberano y a la sociedad, porque el capital sirve para emplear las tierras proporcionando trabajo.

Los impuestos que se da sobre la transmisión de propiedad, como lo son los impuestos mortis causa con frecuencia aminoran necesariamente una parte del valor capital. Por otra parte, las transferencias mediante préstamo de dinero han sido gravadas mediante el impuesto de timbre o de registro.

### **6.2.3. Impuestos sobre los salarios del trabajo**

Un impuesto de esta clase obliga a elevar los salarios por encima del importe del impuesto. Un impuesto directo sobre los salarios ocasiona una reducción de la renta de la tierra y un alza en el precio de los productos manufacturados.

### **6.2.4. Impuestos en los cuales se procura que su exacción recaiga indiferentemente sobre cualquier especie de renta**

Impuestos de capitación: Cuando a estas contribuciones se intenta proporcionarlas a la fortuna o a la renta de cada contribuyente el impuesto resulta ser arbitrario, y cuando no se proporciona a la clase o rango del contribuyente viene a ser enteramente desigual, porque los grados de riqueza

son tan ajenos a toda idea de igualdad. Si se procura que estos impuestos sean iguales, se convierten en arbitrarios e inciertos y viceversa.

Impuestos sobre artículos de consumo: La imposibilidad de la tributación de acuerdo con el ingreso ha dado origen a la tributación sobre artículos de consumo ya sean estos necesarios o de lujo.

Un gravamen sobre artículos de primera necesidad repercute en los salarios elevándolos, porque de no ser así ocasionara una disminución importante en la capacidad de las personas pobres para sustentar a sus familias. Sin embargo, los impuestos sobre los artículos de lujo aunque sean consumidos por los pobres no tienen este efecto. Las especies de consumo ya sean necesarias o de lujo pueden ser requeridas a tributar por dos procedimientos: uno en el que el consumidor puede pagar una suma anual por el uso o consumo de determinados artículos (conveniente con artículos duraderos) o pueden gravarse las mismas mercaderías mientras se encuentran en poder del comerciante (conveniente para consumo inmediato, ej.: sisas y aduanas).

La libertad de comercio interior a causa de la uniformidad de la tributación en Gran Bretaña fue de gran ventaja para el crecimiento del país, sucediendo lo contrario en Francia por la gran diversidad de impuestos en diferentes provincias.

### **6.3. Sobre los Impuestos de David Ricardo**

Bajo el enfoque de David Ricardo los impuestos son una porción de la tierra y de la mano de obra de un país que están a disposición del Gobierno. Su respectivo pago provienen de dos fuentes: capital e ingresos.

Los impuestos recaen en los ingresos cuando el consumo del Gobierno incrementado por las recaudaciones adicionales de los impuestos se satisface, ya sea por el incremento en la producción o por la disminución del consumo de la población. Por otra parte, cuando no existe un incremento en la producción ni una disminución en el consumo improductivo de los ciudadanos, los impuestos recaen sobre el capital.

No existe ningún impuesto que no reduzca la acumulación, ya que si recae sobre el capital, los fondos usados para la industria disminuyen y si recaen sobre los ingresos la acumulación o el consumo de los contribuyentes disminuye. El deseo de todo individuo de mantener su riqueza hace que los impuestos que pagan recaigan finalmente en el ingreso.

Los Gobiernos que instituyen impuestos que incidan inevitablemente sobre el capital, disminuyen los fondos destinados a la mano de obra disminuyendo así la producción futura del país.

### **6.3.1. Impuestos sobre productos primos**

Cualquier impuesto que recaiga sobre el que cultiva la tierra incrementara el costo de producción y de esta manera se elevara el precio del producto primo por una cantidad igual al impuesto. Un incremento en el precio es la única forma de pagar el impuesto y seguir obteniendo utilidades del empleo que hace de su capital. El impuesto finalmente lo pagaría el consumidor en forma de un precio más alto.

Por otro lado cuando el impuesto se da sobre el producto primo y sobre los artículos necesarios al obrero hará que los salarios suban y en proporción a su incremento bajarían las utilidades, ya que indirectamente quienes emplean la mano de obra pagarían el impuesto, por esta razón este impuesto se lo considera desigual porque afecta a los ingresos de los granjeros, del comerciante y del fabricante sin incidir en el ingreso del terrateniente capitalistas y otras personas que gozan de ingresos fijos.

### **6.3.2. Impuestos sobre la renta de la tierra**

Un impuesto sobre la renta no afectaría más que a la renta e incidiría únicamente sobre los terratenientes. La renta es la cantidad pagada al terrateniente por el uso de su tierra única y exclusivamente el agregado a esta cantidad que se le paga bajo el nombre de renta lo es por el uso de las construcciones, etc y constituye en realidad las utilidades del capital del terrateniente.

Al gravar la renta, debido a que no se haría distinción alguna entre la parte pagada por el uso de la tierra y la parte que se paga por el uso del capital del terrateniente, una parte incidiría sobre las utilidades del terrateniente, lo cual desalentaría el cultivo a menos que aumentase el precio de los productos primos.

### **6.3.3. Diezmos**

Son un impuesto por el producto bruto de la tierra e inciden por completo en el consumidor. La diferencia entre los diezmos y los impuestos sobre productos primos es que uno es un impuesto variable en dinero y el otro es un impuesto fijo en dinero.

Los diezmos pueden considerarse perjudiciales para los terratenientes porque actúan como un subsidio a las importaciones al gravar el cultivo nacional de cereales sin que se imponga traba alguna a la importación del grano extranjero. Pero si se gravara también el cereal importado en una cantidad equivalente al impuesto que paga el cereal producido en el país no habría medida más justa y equitativa.

### **6.3.4. Impuesto predial**

Un impuesto predial proporcionado a la renta de las tierras y variable con cada cambio sufrido por dicha renta es en realidad un impuesto sobre la renta. Si un impuesto predial gravara toda la tierra cultivada resultaría siempre un impuesto sobre el producto.

Adam Smith no advirtió el hecho de que en todos los países se invierte mucho dinero en las tierras por las cuales no se paga renta de lo cual infirió que todos los impuestos sobre bienes raíces ya fuera sobre la tierra misma en forma de impuestos prediales o en diezmos o sobre su producto granjero incidirán siempre sobre el terrateniente.

La opinión de Smith acerca de este tema: tanto el diezmo como cualquier otro impuesto de la misma condición son impuestos desiguales, a pesar de su aparente uniformidad porque una misma parte del producto no siempre equivale en distintas situaciones a la misma proporción de la renta.

David Ricardo ha tratado de mostrar que semejantes impuestos no inciden con gravamen desigual sobre las diferentes clases de agricultores o terratenientes, ya que ambos quedan compensados por el alza del producto primo y solo contribuyen al impuesto en la proporción en que son consumidores de dicho producto.

### **6.3.5. Impuestos sobre el oro**

Si las minas que nos proveen de oro estuvieran ubicadas en este país, y el oro fuese objeto de impuesto, no podría elevarse su valor relativo, con respecto a otras cosas, hasta que su cantidad se redujera. Se parece a la demanda de dinero que está completamente regulada por su valor y su valor por su cantidad, esto para los que tiene los metales con fines de acuñación.

El dinero es un artículo que ningún país tiene deseo o necesidad de aumentar. Un impuesto sobre el producto de las minas de oro, al elevar el valor de este metal, forzosamente reducirá su demanda y en consecuencia desplazara el capital del empleo a que estaba aplicado.

Los impuestos sobre el oro son de dos clases: en una se grava la cantidad real de oro en circulación; en otra, la cantidad que anualmente producen las minas. Ambas tienen una tendencia de reducir la cantidad, y a aumentar el valor del oro; pero en ninguno de los casos aumentara su valor hasta que la cantidad se reduzca y por consiguiente dichos impuestos incidirán durante algún tiempo hasta que la oferta disminuya sobre los propietarios del dinero, pero en fin de cuentas aquella parte que permanentemente incida sobre la comunidad será pagada por el propietario de la mina, como deducción de la renta y por los compradores de aquella porción de oro que se usa para contribuir los goces de la humanidad.

### **6.3.6. Impuestos sobre viviendas**

Existen otro artículos, aparte del oro, que no pueden reducirse rápidamente en cantidad; cualquier impuesto establecido sobre ellos incidirá en consecuencia, sobre el propietario, si el incremento del precio llega a reducirla

demanda. Un impuesto sobre la renta de viviendas puede incidir bien sobre el ocupante, sobre el propietario del solar o sobre el propietario del edificio.

### **6.3.7. Impuesto sobre las utilidades**

Lo que eleva los salarios de la mano de obra, rebaja las utilidades del capital; por consiguiente cualquier impuesto sobre un artículo que consume el trabajador muestra una tendencia a rebajar la tasa de utilidades.

Un impuesto sobre las utilidades del agricultor no es un impuesto proporcionado al producto bruto de la tierra, sino, a su producto neto, después de pagar las rentas los salarios y todas las demás cargas. El efecto de un impuesto sobre las utilidades del granjero, eleva la renta monetaria de los terratenientes si el dinero conserva su mismo valor, pero como las utilidades de otras actividades económicas están gravadas también el cereal entre ellos, el terrateniente pierde tanto con el mayor precio monetario de los bienes y del cereal en que gasta su renta como lo que gana por la elevación de dicha renta.

### **6.3.8. Impuestos sobre los salarios**

Los impuestos sobre los salarios aumentarían los salarios y en consecuencia disminuirían la tasa de utilidades del capital. Quienes emplean mano de obra contribuirán a un impuesto sobre los salarios. Cualquier alza en el precio de las provisiones, ocasionada por una oferta deficiente, no solamente elevará de modo necesario los salarios del trabajador expresados en dinero, sino que su consumo debe ser pospuesto, cosa que únicamente puede efectuarse disminuyendo la capacidad adquisitiva de los consumidores.

Como el precio de las provisiones se eleva por una oferta deficiente no estamos precisamente en lo justo al concluir como lo hace Buchanan que no puede haber una oferta abundante con un alto precio, no un alto precio solamente en consideración al dinero, sino con relación a todas las demás cosas. Cuando los salarios se gravan, su precio se eleva, porque si no lo hiciese, no podría conservarse la población requerida.

El error de Adam Smith se encuentra en suponer que todos los impuestos pagados por el agricultor deben incidir necesariamente sobre el terrateniente, en forma de una reducción de la renta.

Cualquier impuesto cuyo efecto es elevar los salarios, será pagado mediante una disminución de las utilidades y por consiguiente que un impuesto sobre salarios es en realidad un impuesto sobre las utilidades.

Ricardo considera de poca importancia que fuese gravadas las utilidades del capital o los salarios del trabajo; al gravar las utilidades del capital probablemente alteraríamos a la tasa conforme a la cual aumentan los fondos para el sostenimiento de los trabajadores y los salarios resultarían desproporcionados a la situación de este fondo, pues serán demasiado altos. Al gravar los salarios la recompensa pagada al trabajador sería también desproporcionada a la situación de este fondo pues serían demasiado bajos.

Un impuesto sobre salarios pues no incide sobre el terrateniente, sino sobre las utilidades del capital. Si todos pudieran elevar el precio de sus productos, para resarcirse, con ganancia por el pago del impuesto, como todos consumen entre sí el artículo producido por otros, es obvio que el impuesto no se pagaría nunca.

#### **6.3.9. Impuestos sobre artículos distintos del producto primo**

Buchanan considera los cereales y el producto primario como situados a un nivel monopólico de precio, porque arrojan una renta: dicho autor supone que todos los artículos que procuran una renta tienen que hallarse en condiciones de precio monopólico; de ello infiere que todos los impuestos sobre el producto primo incidirán sobre el terrateniente y no sobre el consumidor.

Smith y Buchanan coinciden en que los impuestos sobre el producto primo, el impuesto predial y los diezmos inciden sobre la renta de la tierra y no sobre los consumidores de productos primos. Si el producto tiene un precio monopólico el impuesto lo pagará el terrateniente pues recibirá una renta menor.

### **6.3.10. Impuestos de pobres**

Es un impuesto que grava con peso especial a las ganancias del granjero y por consiguiente puede considerarse que afecta al precio de los productos primos.

### **6.4. Renta de la Tierra en Carlos Marx**

Renta de la tierra

Para Marx el terrateniente es quien sale beneficiado por renta de tierras, puesto que exige la tierra aunque esta no haya presentado mejora alguna, y además si ocurren mejoras estas no siempre se dan con fondos del propietario de la tierra sino por el contrario sale del bolsillo del arrendatario y al llegar la hora de renovar el arriendo el dueño reclama una subida de la renta. El propietario también exige una renta por aquello que no es susceptible de ser mejorado por la mano del hombre. En este sentido, Marx está de acuerdo por la posición mencionada de Smith.

Por un lado se ve que la cantidad de la renta del suelo guarda relación con la fertilidad de la tierra, pero por otro lado se encuentra que varía con la situación.

“En tierras, minas o pesquerías con la misma capacidad de rendimiento, el producto será proporcional a la extensión del capital invertido en su cultivo o explotación y al modo más o menos hábil de inversión del capital. Si los capitales son iguales y se invierten con el mismo grado de habilidad, el producto se hallara en proporción a la capacidad de rendimiento de las tierras, las minas o las pesquerías” (Smith. T. II, pag.210).

Lo que afirma Smith es importante porque al ser igual el costo de producción y la cuantía, reducen la renta del suelo a la mayor o menos fertilidad de la tierra.

La renta del suelo se fija mediante una lucha entre los arrendatarios y los propietarios de la tierra, queriendo los propietarios salir más beneficiados. Say dice que los propietarios de tierras ejercen un cierto tipo de monopolio en contra de los arrendatarios.

“La renta del suelo entra en composición del precio de las mercancías de un modo totalmente distinto que el salario y la ganancia del capital. La tasa alta o baja de los salarios y las ganancias son la causa del precio alto o bajo de las mercancías: la tasa alta o baja de la renta del suelo es el resultado del precio”. Smith, t. I, 303

Todo invento nuevo para una materia prima aumenta la renta del suelo.

La diferencia entre el capitalista y el terrateniente se anula reduciendo a la población en dos clases: la clase obrera y la capitalista.

1. “La propiedad territorial del feudalismo da nombre a su señor, como el reino a su rey. Su historia familiar, la historia de su casa, etc.; todo lo individualiza, para él, la propiedad sobre la tierra, que es la que convierte formalmente en su casa, en una persona” (Marx Pag.59).

2. La división de la propiedad de la tierra niega el gran monopolio de la propiedad territorial, lo suprime pero solamente de un modo: generalizando este monopolio. No suprime la base sobre la cual descansa el monopolio, que es la propiedad privada. Esta división corresponde al movimiento de la competencia en el terreno industrial.

## **6.5. Los impuestos en la síntesis neoclásica**

En la evolución de las finanzas públicas como disciplina la teoría neoclásica registra dos corrientes en cuanto a los impuestos: la anglosajona con Marshall y Pigou y la escandinava-italiana con Wicksell, Lindhal y Pareto. Para Marshall el campo de las finanzas públicas se reduce a temas relacionados con la distorsión de los precios que generan los impuestos en una economía competitiva de equilibrio parcial, la preocupación principal es estudiar el concepto de la incidencia fiscal.

En 1890, Marshall propuso la teoría de que un impuesto fijado sobre industrias que operan bajo la condición de rendimientos decrecientes (o costos crecientes) generaría ingresos al Estado que si se distribuían entre las industrias que operan bajo la condición de rendimientos crecientes (costos decrecientes), esto maximizaría la satisfacción de la sociedad. Apoyaba su

idea mediante un análisis de costos marginales y utilidad marginal, siendo esta una contribución muy importante para su época en materia de política económica.

Por otra parte, Pigou planteó una solución al problema de las externalidades negativas que consistía en gravar con un impuesto a la industria contaminante para que este influyera en el costo de producción y se redujera la cantidad del producto elaborado. De esta manera surge la recomendación de hacer uso de impuestos correctivos para inducir una asignación eficiente cuantificando el daño o el beneficio sobre los otros agentes.

La tradición escandinava-italiana, con Wicksell, Lindhal y Pareto, estudió a las finanzas públicas como un proceso de intercambio.

Pareto se preocupó por analizar el problema de la eficiencia de las políticas, mientras que Wicksell y Lindhal contribuyeron a integrar un estudio del gasto público y los impuestos, como las dos caras de un mismo proceso.

El criterio de Pareto es un concepto relevante para evaluar el impacto del Estado en la economía, porque sirve para definir la asignación eficiente de recursos en el modelo competitivo de equilibrio. El óptimo de Pareto define como deseable una política pública, si socialmente permite que todos los individuos mejoren o al menos unos mejoren al mismo tiempo que no se perjudique a otros individuos.

Por su parte, Joseph Schumpeter planteaba la posibilidad de que el Estado, a través de los impuestos, pudiera incidir positivamente en la actividad económica, regulando los mercados y redistribuyendo recursos para un progreso económico más homogéneo de la sociedad.

## **6.6. Hacienda pública e impuestos en Richard y Peggy Musgrave**

### **6.6.1. Principios de incidencia impositiva**

El principal objetivo de la incidencia es indicar la distribución final de la carga de un impuesto. La presencia de un impuesto genera cambios en el precio de los productos y de los factores, lo que a su vez afecta a las economías

domésticas por el lado de los usos y por el lado de la fuente de sus rentas, determinando la distribución de la carga entre ellas.

### **6.6.2. Enfoque de equilibrio parcial de los impuestos sobre los productos**

Un impuesto sobre un producto aumenta su precio y disminuye la cantidad comprada. En este sentido, los impuestos pueden ser de tipo unitario, que gravan cada unidad de producto; o pueden ser impuestos ad valorem que se aplican como porcentaje del precio del producto. Los impuestos unitarios sobre el vendedor ocasionan un desplazamiento paralelo hacia arriba en la curva de oferta; si se gravase al comprador la curva de demanda se desplazaría paralelamente hacia abajo. En el caso de los impuestos advalorem, como están en función del precio, desplazan la curva de demanda en forma de giro.

### **6.6.3. El papel de las elasticidades de oferta y demanda**

La magnitud del cambio en los precios y cantidad depende de las elasticidades. Si la oferta es más elástica y la demanda menos elástica el incremento del precio será mayor, y cuando ambas curvas sean menos elásticas la reducción en la cantidad será menor. Por esta razón, un impuesto sobre los productos recaerá sobre los consumidores si la demanda es inelástica y la oferta elástica; y recaerá sobre los productores si sucede lo contrario.

### **6.6.4. La distribución de la carga**

Si la carga recae sobre el comprador, la distribución será progresiva si la elasticidad renta de la demanda es superior a uno; de esta manera los impuestos sobre los bienes de lujo son progresivos y los impuestos sobre bienes de primera necesidad son regresivos. Por el contrario si la carga recae sobre el vendedor la retribución de los factores obtenida por los productos de los bienes gravados se reduce; de este modo cuando el producto requiere de trabajadores cualificados la disminución de los beneficios se distribuirá

progresivamente y sucederá lo contrario al tratarse de trabajadores no cualificados.

#### **6.6.5. Enfoque de equilibrio parcial de los impuestos sobre los factores**

Generalmente los impuestos que se establecen en el mercado de factores se aplican a la renta que produce el servicio del factor y pertenecen a la clase de impuestos ad valorem ya que se gravan de forma porcentual sobre la renta. Lo que hace este impuesto es elevar la tasa bruta de rendimiento del factor, mientras que reduce la oferta del factor y cae la tasa neta de rendimiento.

Las elasticidades se comportan de forma similar del impuesto sobre el producto; de esta forma, cuanto más elástica sea la oferta y menos elástica la demanda, el salario será mayor, y cuanto menos elásticas sean ambas curvas la reducción en horas trabajadas será menor. Los impuestos sobre la renta salarial tienden a ser regresivos mientras que un impuesto sobre la renta de capital tiende a ser progresivo.

#### **6.6.6. La incidencia en el equilibrio general**

En el caso de los impuestos sobre los productos, se observa que al reducirse la cantidad comprada del producto gravado, se incrementa la demanda de otros productos; y si la producción cuenta con costos crecientes el precio de estos productos aumentara, reduciendo por otro lado la del producto gravado. De esta forma, la carga por el lado de los usos se extenderá a consumidores de otros productos.

Por otra parte, si se aplica un impuesto sobre los factores en el equilibrio general, la oferta del factor gravado se reduce lo que a su vez disminuye la escasez relativa de los otros factores, y por consiguiente disminuyen las tasas de rendimiento en el factor donde se aplica el impuesto. El impacto por el lado de los ingresos, centrado en el factor gravado, llega a ser compartido en cierta medida por otros factores.

### **6.6.7. Los impuestos selectivos sobre la renta de los factores**

Si se grava un factor inmóvil como lo es la renta de la tierra, la carga del impuesto recae en la persona propietaria del activo en la localidad que se grava el impuesto, ya que el valor del activo se reduce. En el caso de la imposición sobre factores móviles, se induce a movimientos hacia usos libres de impuestos hasta el punto en que se igualan los rendimientos netos, como ser el impuesto sobre sociedades.

### **6.6.8. Mercados imperfectos**

En el caso de un impuesto sobre los beneficios de un monopolio, la incidencia del impuesto recae sobre el monopolista, puesto que este ya maximizó sus beneficios antes de que se aplique el impuesto. Si se trata de un oligopolio, el incremento del tipo impositivo puede actuar como una señal para que las empresas eleven su precio de forma concertada, el resultado dependerá de la medida en que se ejerció el poder de mercado antes del impuesto.

### **6.6.9. El exceso de gravamen y el diseño impositivo**

El funcionamiento del sistema impositivo conlleva costes de administración tributaria que se refiere a la existencia de personal y equipo técnico que se encargan de la valoración y recaudación de impuestos; y los costes de cumplimiento por parte de los contribuyentes que son considerablemente mayores que los costes de administración.

### **6.6.10. Distorsiones impositivas en equilibrio parcial**

Una política eficiente debe minimizar la carga que se refiere al exceso de gravamen, definido como la pérdida de bienestar o coste de eficiencia. La forma más incuestionable de minimizar este coste sería obtener la recaudación de un impuesto de capitación (impuesto de cuantía fija) en el que todos los contribuyentes paguen la misma cantidad; todos los demás impuestos que generan efectos sustitución implican un exceso de gravamen. El impuesto sobre la renta de la tierra es de particular importancia ya que, como factor de producción, al ser su oferta inelástica no implica la presencia de exceso de gravamen.

Por otra parte, el impuesto sobre sociedades es uno de los impuestos en los que se observa más claramente el exceso de gravamen, puesto que motiva que el capital se traslade al sector no societario (libre de impuestos) generando distorsiones en la producción.

#### **6.6.11. Tipo impositivo, recaudación y exceso de gravamen**

La muy conocida curva de Laffer demuestra como la recaudación impositiva tiende a aumentarse en una etapa inicial para posteriormente disminuir después de que el tipo impositivo alcance su nivel máximo; en este sentido, el exceso de gravamen se incrementa a medida que aumenta el tipo impositivo. Un conjunto óptimo de tipos impositivos sobre los diferentes productos que minimicen el exceso de gravamen incluirá una imposición sobre productos que sean inelásticos con respecto al precio y complementarios del ocio.

#### **6.6.12. Efectos de la imposición sobre la capacidad productiva: una perspectiva de oferta**

##### **6.6.12.1. Efectos sobre el esfuerzo laboral**

Un impuesto sobre la renta genera dos efectos, el efecto renta que es el que incentiva a trabajar más para recuperar la pérdida que se dio de la renta; y el efecto sustitución que actúa en dirección contraria, la gente tiende a trabajar menos porque el incentivo a renunciar al ocio disminuye. El resultado neto depende de cuál de estos dos efectos predomine y de cómo respondan los asalariados.

El impuesto sobre las ventas también implica efectos en el esfuerzo laboral, puesto que si recae sobre bienes que son complementarios al trabajo, como ser vestuario de trabajo, el esfuerzo se verá más reducido que si el impuesto recayera sobre elementos como la alimentación que son más neutrales en la elección de trabajo y ocio.

Por último, se hace un análisis de los pagos por transferencias, que se pueden considerar como impuestos negativos, el cual conduce a una reducción del esfuerzo por el efecto renta negativo, en el caso del efecto sustitución este

depende de si las transferencias aumentan o disminuyen con la renta. Un impuesto sobre el esfuerzo laboral es importante porque reduce la producción y el PNB, factores importantes para el crecimiento económico.

#### **6.6.12.2. Efectos sobre el ahorro del sector privado**

Los efectos de la política fiscal sobre el ahorro en el sector privado tienen importancia porque: inciden en la división del uso de recursos entre consumo y formación de capital, y por tanto, en el crecimiento de la capacidad productiva; y forman parte de los efectos de la política fiscal sobre el nivel de demanda agregada.

Los efectos de un impuesto sobre el ahorro, desde un punto de vista familiar, no solamente pueden producirse por una reducción de la renta del contribuyente sino también porque un impuesto sobre la renta reduce la tasa neta de rendimiento del ahorro, reduciendo así la tasa a la que la economía familiar puede sustituir consumo presente por futuro. Por esta razón, un impuesto sobre el consumo, el cual no reduce la tasa de rendimiento del ahorro al ser generalmente distribuidos regresivamente, es más favorable que un impuesto sobre la renta. La utilización de un impuesto sobre el consumo es defendida en países en los que se necesita una mayor tasa de ahorro para acelerar el crecimiento económico.

Con respecto al ahorro empresarial, un impuesto sobre los beneficios implica una reducción de estos en la cuantía del impuesto, esta reducción a su vez, puede reducir el ahorro de la sociedad reflejándose en unos dividendos menores. Es por este motivo que una política destinada a estimular el ahorro exige la restricción de la imposición sobre los beneficios empresariales.

#### **6.6.12.3. Efectos sobre la inversión privada**

Los efectos de la imposición sobre la inversión deben especificarse según el comportamiento inversor. Por ejemplo, en un enfoque donde la inversión se expresa como una función de la tasa neta de rendimiento esperado; refleja la hipótesis del comportamiento maximizador del beneficio, los inversores invertirán hasta un punto en que el valor actual de la corriente de renta

esperada se iguale al coste; en este caso, un impuesto sobre los beneficios se introduce reduciendo la tasa neta de rendimiento esperado y por consiguiente la inversión.

### **6.6.13. El impuesto sobre la renta personal: definición de la renta imponible**

#### **6.6.13.1. Determinación de la renta imponible**

La renta imponible se define como la Renta Bruta Ajustada (RBA) menos las exenciones personales y las deducciones. De la renta total que incluye sueldos, intereses, alquileres, etc. se deducen ciertos ajustes para llegar a la RBA que en el lenguaje de los economistas refleja un concepto de renta neta.

#### **6.6.13.2. Principios de la definición de la renta**

El concepto básico de renta sobre el que descansa en la práctica la determinación de la obligación por el impuesto sobre la renta es la RBA. La renta y el consumo son los principales candidatos para un impuesto personal de base amplia. Dada la elección de la renta como base imponible, es evidente que esta, como índice de la capacidad contributiva, debería definirse en forma amplia como afluencia a la riqueza de un individuo.

Otro principio en la definición de la renta neta es que deberían tomarse en cuenta las pérdidas en su totalidad. Las pérdidas reducen el patrimonio neto al igual que las ganancias lo incrementan, de esta forma el gobierno debería participar en ambos casos. La adecuada deducción de las pérdidas es de importancia clave para los efectos sobre la inversión de un impuesto sobre la renta.

#### **6.6.13.3. Renta de capital frente a renta del trabajo**

Los especialistas de la imposición han distinguido entre renta ganada o salarial y la renta no ganada o de capital, afirmando que la primera debería ser gravada con menor dureza. Si la renta sirve como medida de capacidad de pago, debería definirse en términos reales.

#### **6.6.13.4. Renta imputada**

Algunos individuos poseen activos rentables que producen renta en efectivo y otros que poseen bienes de consumo duradero que generan una renta imputada. La RBA al adherirse a un concepto de renta en efectivo, no incluye la renta imputada.

#### **6.6.13.5. Deducciones**

Las deducciones específicas pueden resultar favorables tanto en aspecto de equidad como de incentivo.

Primeramente en aspectos de equidad, la renta igual puede no implicar igual capacidad de pago si los contribuyentes se encuentran en situaciones diferentes. Se puede decir que los contribuyentes con fuertes gastos imprevistos pueden tener una menor capacidad imponible que otros con igual renta pero sin tales imprevistos. Si se diseñan correctamente, las deducciones por imprevistos no son objetables y pueden ser incluso útiles para asegurar una base imponible más equitativa.

Con respecto al incentivo, las deducciones pueden ser contempladas para utilizar la renta de forma “meritoria” o para estimular el gasto en partidas que generan beneficios externos. Si la actividad particular merece apoyo y si la deducción tributaria es la mejor técnica para proporcionarlo, el beneficio que resulte puede ser mayor que el perjuicio a la equidad tributaria.

Una de las deducciones más importantes es la de los intereses. La posibilidad de deducir los intereses empresariales es claramente apropiada por la simple razón de que la renta imponible debe ser definida como renta neta.

#### **6.6.14. Otros problemas del impuesto sobre la renta personal**

El problema de equidad vertical en el impuesto sobre la renta no solo es una cuestión de hasta qué punto hay que gravar de forma importante a los contribuyentes de rentas altas, ámbito en el que existe los refugios fiscales y el impuesto mínimo, sino también es una cuestión de hasta qué punto hay que establecer impuestos reducidos sobre los niveles de rentas bajas. Con

respecto a la última cuestión, se encuentra el mínimo exento que es importante para la determinación del tipo impositivo o para analizar el nivel de progresividad que recae en la parte baja o media en la escala de renta, y también se encuentra las deducciones por rentas ganadas (considerado como un impuesto negativo sobre la renta) y por el cuidado de los hijos.

#### **6.6.14.1. La medida de la progresividad**

Un impuesto será progresivo si la relación entre el impuesto y la renta se incrementa a medida que nos movemos hacia arriba en la escala de rentas, será proporcional si dicha relación es constante, y será regresivo si la relación disminuye.

No existe una forma sencilla de encontrar una medida correcta del grado de progresividad. Pueden aplicarse varias medidas incluyendo: la relación entre cambios en el tipo efectivo y cambios en la renta; relación entre cambios porcentuales en la deuda tributaria y cambios porcentuales en la renta; o la relación entre cambios porcentuales en la renta después y antes de impuestos.

Si una modificación legislativa implica un incremento en la progresividad de la renta residual, esto quiere decir que la distribución de esta renta después de impuestos se ha hecho más igualitaria.

#### **6.6.15. Ajustes a la inflación**

##### **6.6.15.1. Exenciones y limitaciones a los tipos impositivos**

A medida que los precios se van incrementando, el valor real de las exenciones y las deducciones generales disminuye. Como resultado, el nivel de renta real en el que empieza a aplicarse el impuesto tiende a disminuir, además, a medida que los precios aumentan, el valor real de los límites de los tramos de renta disminuye, de forma que los tipos impositivos aplicables a cada nivel dado de renta real se incrementan. Por ambas razones, la deuda tributaria se incrementa más rápidamente cuando lo hacen los precios, es decir, aumenta en términos reales.

Otro problema generado por la inflación hace referencia al tratamiento de la depreciación o de las amortizaciones. A medida que los precios aumentan, el coste de recuperación del capital disminuye el valor real y por lo tanto se necesitaría un ajuste a la inflación.

#### **6.6.16. El impuesto sobre la renta de sociedades: estructura e integración**

Al valorar el papel que juega el impuesto sobre sociedades en una buena estructura impositiva se distingue entre la visión integracionista y la visión absolutista.

##### **6.6.16.1. La visión integracionista**

En este caso el problema de la tributación a nivel societario se ve como una forma de gravar toda la renta procedente de la sociedad en el impuesto sobre la renta personal. Su argumentación básica consiste en que, en última instancia, todos los impuestos deben ser soportados por las personas físicas y que el concepto de tributación equitativa únicamente puede aplicarse a dichas personas.

##### **6.6.16.2. La visión absolutista**

La sociedad al ser una institución independiente, también posee una capacidad contributiva propia que está correctamente sujeta a un impuesto aparte e independiente. Esta visión del impuesto sobre sociedades descansa en el supuesto de que el impuesto recae sobre los beneficios y que no es trasladado hacia consumidores o hacia los trabajadores. En la medida en que se produzca dicha traslación, el intento de los absolutistas de imponer un gravamen extraordinario sobre la renta societaria se verá frustrado.

##### **6.6.16.3. Otras razones a favor del impuesto sobre sociedades**

Se considera que las sociedades deben pagar un impuesto sobre sus beneficios en compensación por los múltiples servicios que obtienen para el desarrollo de su actividad comercial gracias a la existencia de servicios públicos.

Este impuesto también se utiliza para fines de regulación. Si se desea hacer un control de los monopolios o restringir el tamaño de las empresas puede utilizarse un impuesto para este propósito. También se utiliza para generar incentivos o desincentivos a la inversión, aparte de los ahorros a la sociedad, implementando mecanismos como la depreciación acelerada o la deducción por inversiones.

#### **6.6.16.4. Incidencia impositiva**

La mayoría de los economistas cree que la carga del impuesto sobre sociedades recae sobre el capital de acuerdo con el modelo competitivo, pero si las empresas actúan como monopolistas restringidos, si se maximizan las ventas en lugar de los beneficios o se aplican otras reglas de formación de precios, las empresas podrían intentar trasladar el impuesto en forma de mayores precios. Por esta razón el resultado depende de las estructuras de mercado y de su comportamiento.

#### **6.6.17. Impuestos sobre el consumo**

Los impuestos sobre las ventas difieren del impuesto sobre la renta en el hecho de que tienen carácter de impuesto real y no de impuesto personal.

##### **6.6.17.1. Elementos de la imposición sobre las ventas**

###### **a) Impuestos unitarios frente a impuestos ad valorem**

La mayoría de accisas o impuestos sobre las ventas que recaen sobre productos específicos aplican la imposición por unidad de producto; pero otros impuestos como los establecidos sobre billetes de líneas aéreas, se establecen sobre una base ad valorem. Como referencia importante se observa que los impuestos generales sobre las ventas adoptan el planteamiento ad valorem que es claramente la más significativa.

## **b) Nivel fabricante frente a nivel minorista**

Si el impuesto es monofásico (impuesto que recae sobre una única fase) se complementa con el análisis de si el impuesto debe recaer sobre el fabricante, el mayorista o el minorista.

Si el impuesto es general, la base minorista es preferible porque permite la imposición de un tipo ad valorem uniforme. Si el impuesto es selectivo la base sobre cual recae el impuesto es más difícil de valorarla; por ejemplo, si el producto se identifica en la fase de fabricación será ventajoso establecer el impuesto a dicho nivel, ya que una imposición selectiva sobre el minorista sería más difícil.

## **c) Impuesto sobre el valor añadido**

Los economistas declaran que un impuesto sobre el valor añadido adecuadamente articulado es equivalente a un impuesto monofásico. En cada fase el valor del producto se incrementa y el precio de venta aumenta en consonancia; en este sentido, cada incremento del precio refleja el valor añadido en dicha fase, siendo el valor o precio del producto final igual a la suma de los incrementos o valores añadidos en las distintas fases. Los impuestos sobre el valor añadido pueden ser de tipo renta o de tipo consumo.

## **d) Distribución de la carga**

Los impuestos sobre las ventas y las accisas, establecidos en forma de impuestos reales, en ningún momento consideran la capacidad de pago del contribuyente.

Los impuestos sobre las ventas han sido considerados generalmente como regresivos y, por lo tanto, han sido puestos en contraposición con el impuesto progresivo sobre la renta. La regresividad puede ser reducida a través de la exención de determinados componentes de la base y la progresividad en los niveles más bajos de la escala puede introducirse garantizando la existencia de una deducción en el impuesto sobre la renta.

Por otra parte, existe la imposición sobre el gasto personal que modificaría la situación mencionada anteriormente, convirtiendo a la imposición en progresiva.

## **6.6.18. Los impuestos sobre la propiedad y la riqueza**

### **6.6.18.1. Justificación de la imposición sobre la riqueza**

Las consideraciones de beneficio apuntan hacia una serie de impuestos reales sobre la propiedad aplicados a activos inmobiliarios, mientras que las consideraciones de capacidad de pago apuntan hacia un impuesto personal sobre el patrimonio neto.

La justificación del beneficio en la imposición sobre la riqueza es que los servicios públicos incrementan el valor de las propiedades inmuebles y, por consiguiente, deberían ser pagados por los propietarios. Por otra parte, si la riqueza debe ser gravada en términos de capacidad de pago, lo que se exige no es un impuesto personal sobre la propiedad inmobiliaria sino un impuesto personal sobre el patrimonio neto.

### **6.6.18.2. La distribución de la carga del impuesto sobre la propiedad**

Tomando el caso hipotético de un impuesto nacional uniforme sobre toda la propiedad inmobiliaria, en condiciones de competencia, este impuesto es equivalente a un impuesto sobre toda la renta de capital. Como tal, su distribución de la carga es progresiva, excepto para el extremo inferior de la escala de renta. Si la oferta de capital es elástica, el ajuste a largo plazo al impuesto puede implicar la participación en la carga de asalariados y consumidores de productos intensivos en capital, como la vivienda.

## **6.6.19. Impuestos sucesorios**

Los impuestos sucesorios no cuentan con un papel importante para generar recaudación ya que el fallecimiento es un suceso infrecuente y además solo una pequeña parte de la base potencial es gravada por el impuesto. Sin embargo, desde el momento en que la transmisión de la riqueza a través de las herencias es uno de los principales factores que influyen en la

concentración de la misma, los impuestos sucesorios se convierten en un instrumento particularmente adecuado para modificar la distribución de la riqueza.

#### **6.6.20. El impuesto sobre las nóminas**

Un impuesto sobre las nóminas no parece desempeñar un papel tan importante en el sistema impositivo ya que no es de los mejor valorados en términos de equidad al imponer un gravamen adicional sobre la renta salarial solamente, mientras que excluye totalmente la renta del capital.

### **6.7. El Sector Publico en Joseph Stiglitz**

#### **6.7.1. Los Impuestos**

En el respectivo análisis de los impuestos, se encontraba que estos podrían mejorar el bienestar de todos los individuos, si cada uno de los ciudadanos contribuía al Estado para la financiación de los bienes públicos. El origen de los impuestos es tan antiguo como la Biblia, en la que se exigía que se pague un diezmo de las cosechas para la mantención de los sacerdotes y por fines distributivos, aun sin conocer el mecanismo. Por otra parte, en la edad media los individuos prestaban servicios directos a sus señores feudales, visto también como una forma de impuesto aunque este no haya sido en forma de dinero.

Existen dos diferencias principales entre el sistema feudal y el sistema impositivo actual. Primeramente, en el sistema feudal los individuos no podían abandonar su feudo; en cambio en el sistema actual ellos eligen donde vivir y donde pagaran sus respectivos impuestos. Como segunda diferencia, en el antiguo sistema los individuos estaban obligados a trabajar; en cambio en el sistema actual solo están obligados a compartir con el Estado lo que reciben por su trabajo.

### **6.7.2. Clases de impuestos**

Existen dos clases de impuestos: los impuestos directos sobre las personas físicas y sobre las sociedades y los impuestos indirectos sobre la amplia variedad de bienes y servicios.

### **6.7.3. Características deseables de un sistema tributario**

Se acepta que un “buen” sistema tributario debe tener cinco propiedades:

- Eficiencia económica: No debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
- Sencillez administrativa: Debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
- Flexibilidad: Debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.
- Responsabilidad política: Debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
- Justicia: Debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

### **6.7.4. La incidencia de los impuestos**

Los economistas usan un término más neutral para describir los efectos de un impuesto, este es la incidencia del impuesto, refiriéndose a quien lo paga realmente. Considerando el caso de dos impuestos sobre las empresas, la parte de la cotizaciones de la seguridad social que pagan los empresarios y el impuesto sobre los beneficios de las sociedades. Como consecuencia de los impuestos, si disminuyen los salarios se dice que el impuesto se ha trasladado hacia atrás (a un factor de producción que es el trabajo); y si los precios suben el impuesto se ha trasladado hacia adelante (a los consumidores).

La incidencia de los impuestos depende de factores como ser la competitividad de la economía; y si esta es competitiva depende de la forma de las curvas de oferta y demanda.

#### **6.7.5. Incidencia de los impuestos en los mercados competitivos**

Da lo mismo que el impuesto de una mercancía se establezca sobre el productor o sobre el consumidor. Lo que realmente importa para determinar el efecto del impuesto es la magnitud de la diferencia entre el precio que reciben los productores y el que pagan los consumidores. En este caso la incidencia de un impuesto ad valorem y de un impuesto específico equivalente son idénticas.

#### **6.7.6. El efecto de la elasticidad**

La cuantía en que sube el precio depende de las formas de las curvas de oferta y demanda, no de sobre quien se establezca el impuesto. Cuando la curva de demanda es menos elástica y la curva de oferta más elástica, mayor parte del impuesto recae en los consumidores; y cuanto más elástica es la curva de demanda y menos elástica la curva de oferta, mayor parte del impuesto recae en los productores. En el caso de los factores de producción la incidencia del impuesto es la misma. Cuando los impuestos se gravan sobre factores totalmente elásticos, estos se trasladan enteramente.

#### **6.7.7. Incidencia de los impuestos cuando no hay competencia perfecta**

Un impuesto sobre un producto monopólico puede considerarse como un aumento del coste de producción, el cual se observa por un desplazamiento ascendente de la curva de coste marginal, lo cual reduce la producción y eleva el precio.

#### **6.7.8. Relación entre la variación del precio y el impuesto**

Cuando una curva de coste marginal es totalmente vertical, no varían ni la producción ni el precio, y el impuesto recae en los productores. En cambio, cuando una curva de coste marginal es totalmente horizontal, el grado en que el impuesto recae sobre los productores o los consumidores depende de la

forma de la curva de demanda. Con curvas lineales de demanda y oferta, el precio que pagan los consumidores sube exactamente en la mitad del impuesto, de esta forma los consumidores y los productores soportan por igual la carga del impuesto. Con curvas de demanda de elasticidad constante, el precio sube en una cuantía superior a la del impuesto.

La incidencia de los tipos impositivos es diferente en el equilibrio parcial y en el equilibrio general, como también lo es en el corto y en el largo plazo; de modo que si dos impuestos son equivalentes, solo significa que producen exactamente los mismos efectos a largo plazo, pero a corto plazo los efectos pueden ser muy distintos.

#### **6.7.9. Cambios de otros instrumentos de financiación**

Un Gobierno casi nunca puede modificar un solo instrumento de financiación. El Estado tiene una restricción presupuestaria básica, según la cual los ingresos fiscales más el aumento del déficit debe ser igual al gasto público. Si el Gobierno eleva algún tipo impositivo, debe o bien bajar otro, o bien reducir su endeudamiento, o bien aumentar su gasto.

El análisis de una subida de un impuesto acompañada de una reducción de otro impuesto se denomina análisis de la incidencia de un cambio de los impuestos; el análisis de la subida de un impuesto acompañada de un aumento del gasto público se denomina análisis de la incidencia de los impuestos manteniendo el presupuesto equilibrado. Una combinación de medidas que no altera la acumulación de capital es un análisis de la incidencia manteniendo un crecimiento equilibrado.

El sistema tributario de los Estados Unidos es progresivo, es decir, un sistema en el que se supone que la proporción de la renta que pagan en impuesto los ricos es mayor que la que pagan los pobres. Sin embargo, la incidencia de muchos impuestos suele recaer en los trabajadores, aunque el impuesto haya estado diseñado para diferentes individuos.

### **6.7.10. Los impuestos y la eficiencia económica**

La política tributaria se ocupa de elaborar estructuras tributarias que minimicen la pérdida en bienestar generada por la recaudación de ingresos, y alcanzar al mismo tiempo los demás objetivos.

#### **6.7.10.1. Efecto sustitución y efecto renta**

El bienestar de un individuo empeora cuando este consume una cantidad menor de todos los bienes. La cantidad en la que disminuye el consumo de un bien gravado por la pérdida de la renta se denomina efecto renta del impuesto. Cuando el bien gravado se encarece con respecto a los otros bienes, el individuo busca sustitutos, y el grado en el que disminuye su consumo por el alza en el precio relativo se denomina efecto sustitución.

La magnitud del efecto sustitución depende de lo fácil que sea sustituir el bien gravado por otro. Se refleja en las curvas de indiferencia si estas son relativamente horizontales la sustitución es fácil y el efecto sustitución es grande.

#### **6.7.10.2. Cuantificación de las distorsiones**

El efecto de cualquier impuesto se compara con el impuesto de cuantía fija; donde, suponiendo que se recaudan los mismos ingresos, se hace la pregunta de cuanto empeora el bienestar de un individuo con un impuesto distorsionador en comparación de un impuesto de cuantía fija. La pérdida adicional de bienestar se denomina exceso de gravamen y su magnitud depende del efecto sustitución, mientras más grande sea este mayor es el exceso de gravamen.

El exceso de gravamen aumenta con los tipos impositivos muy altos y con las elasticidades de la curva de demanda compensada y de la curva de oferta. Cuanto más progresivo es un impuesto mayor es el exceso de gravamen, pero menor es el grado de desigualdad; esto depende de si en las sociedades se valore más la igualdad o tengan mayor preocupación por la pérdida de bienestar.

### **6.7.11. Los impuestos sobre el ahorro**

Efecto de un impuesto proporcional sobre la renta procedente de intereses

En el caso de un individuo que ahorra el impuesto produce tanto un efecto renta como un efecto sustitución. El efecto renta provoca una reducción del consumo actual; mientras que en el efecto sustitución el individuo al ver que obtiene un rendimiento menor de la posposición del consumo, reduce los incentivos para consumir en el futuro y fomenta el consumo actual, lo que a su vez reduce el ahorro.

### **6.7.12. Los efectos sobre la renta procedente del trabajo**

El efecto sustitución conduce al individuo a trabajar menos y a disfrutar más del ocio; en cambio el efecto renta induce a trabajar más ya que cuando el individuo es más pobre consume menos de todos los bienes incluyendo el ocio.

### **6.7.13. Los impuestos óptimos**

Una estructura tributaria es eficiente en el sentido de Pareto cuando no existe otra que pueda mejorar el bienestar de alguna persona sin empeorar el de otras. El sistema impositivo óptimo es el conjunto de impuestos que máxima el bienestar social. Por ejemplo, una función de bienestar rawlsiana que refleja una preocupación mayor por la igualdad puede implicar una estructura tributaria más progresiva.

¿Por qué establecer impuestos distorsionadores?

El Estado al no conocer perfectamente las características de cada miembro de la sociedad, establece impuestos distorsionadores, que se basan en variables observables que se midan más fácilmente como ser la renta y los gastos. La utilización de esta clase de impuestos se da como consecuencia al deseo de redistribuir la renta.

#### **6.7.14. Estructuras tributarias no lineales**

Las estructuras tributarias no lineales aumentan la complejidad y los incentivos y oportunidades para eludir el pago de impuestos. Al mismo tiempo pueden reducir el exceso total de gravamen relacionado con los objetivos de redistribuir y recaudar ingresos.

##### **6.7.14.1. Impuestos diferenciales**

Los impuestos cuyos tipos varían dependiendo de las mercancías a las que se aplica se denominan impuestos diferenciales. Por ejemplo, los impuestos sobre las bebidas alcohólicas o el tabaco tienen por objeto reducir las externalidades que generan; o los impuestos sobre los perfumes, que son impuestos de lujo se utilizan para aumentar la redistribución del sistema tributario.

##### **6.7.14.2. Impuestos Ramsey**

Los impuestos sobre las mercancías que minimizan el exceso de gravamen se denominan impuestos de Ramsey. Si gravamos mercancías que son complementarias al ocio y subvencionamos aquellas que son complementarias al trabajo, se incentiva a los individuos a trabajar más y se reduce la distorsión que generaría un impuesto uniforme sobre las mercancías.

Si un impuesto sobre la renta está bien concebido, puede ser óptimo no introducir impuestos sobre las mercancías. Los países menos desarrollados no recurren mucho a los impuestos sobre la renta porque tienen dificultades para conocerla, en lugar de ello utilizan impuestos sobre mercancías que se importan o se exportan.

##### **6.7.14.3. Los impuestos sobre el capital**

Los análisis para observar la conveniencia de gravar o no el capital han girado en torno a la equidad, la eficiencia y la sencillez administrativa.

Con respecto a la equidad, uno de los argumentos más convincentes para gravar el consumo en lugar de la renta fue expuesto por Irving Fisher, quien sostenía que era mejor gravar a los individuos en función de lo que obtenían de la sociedad (consumo) que en función de lo que aportaban a la sociedad (renta). En aspecto de eficiencia, el impuesto sobre el consumo elimina la discriminación contra las personas que prefieren consumir más tarde. Y por último, la complejidad del sistema tributario se debe al intento de gravar las rentas de capital y de impedir que se eluda el pago de esta clase de impuesto.

#### **6.7.14.4. Influencia de los impuestos sobre las rentas del capital**

El impuesto sobre las rentas del capital influye de manera negativa en el ahorro agregado, ya que en la medida que el nivel de ahorro descienda existe una reducción del stock del capital, como consecuencia la producción por trabajador disminuye y el nivel de vida desciende.

Sin embargo, la combinación de un impuesto sobre el rendimiento del capital y una subvención a la nueva inversión puede producir grandes efectos redistributivos, ya que el impuesto del capital antiguo baja en relación con el de nuevas inversiones, y puede generar una considerable cantidad de ingresos.

Por otra parte, también puede existir una reducción del impuesto sobre la renta del capital compensado con una subida del impuesto sobre los salarios o sobre el consumo, de forma que el contribuyente disfrute del mismo bienestar, y por consecuencia se produzca un aumento del ahorro privado y una reducción del déficit público.

Un impuesto sobre el capital con unas compensaciones totales de las pérdidas normalmente aumentaría la asunción de riesgos si el capital tiene un rendimiento seguro nulo; el Estado actuaría como un socio oculto. Pero, generalmente las compensaciones son muy limitadas, por lo que el efecto neto es una reducción de los incentivos para asumir riesgos.

#### **6.7.14.5. Medición de la variación de valor de los activos**

Las rentas procedentes del capital son principalmente de dos clases: en forma de dividendos y en forma de intereses y ganancias de capital. Cuando un activo aumenta de valor el bienestar de una persona es mayor, pero el problema radica en que a menudo es difícil medir el aumento o reducción del valor de un activo. Sin embargo, se encontró una solución con respecto a las ganancias de capital, en donde el individuo normalmente no tiene que pagar ningún impuesto hasta que se venda el activo.

De este modo surge el efecto retención, en el cual los individuos que poseen un título que haya aumentado de valor prefieran conservarlo, ya que tienen conocimiento del pago de impuesto que se realizara en caso de venta. Esto da como resultado lo que se denomina ineficiencia en el intercambio. Cabe resaltar que no todos los activos aumentan de valor, por lo que la pérdida de valor llamada depreciación debe estar sujeta a deducciones por amortización.

### **6.8. Conceptos importantes**

Para mejor comprensión se desglosa conceptos básicos de los principales impuestos, por los cuales toda entidad Pública debe presentar información ante la Administración Tributaria:

#### **6.8.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Es el Impuesto al Valor Agregado que se paga por todas las ventas de bienes, por los contratos de obras, por los contratos de prestación de servicios y por las importaciones realizadas. Pagan Personas naturales o jurídicas que realicen las operaciones mencionadas anteriormente y emiten información de estas facturas los contribuyentes o agentes de información.

El valor agregado es el valor adicional que adquieren los bienes o servicios al ser transformados durante el proceso productivo. En otras palabras, el valor económico que un determinado proceso productivo añade a las materias primas utilizadas en la producción.

### **6.8.2. Impuesto a las Transacciones (IT)**

Es el impuesto que se paga por realizar actividades económicas en territorio nacional, dentro de las cuales destacan comercio, industria, profesión u oficio, alquiler, etc. Pagan Todas las personas naturales o jurídicas que realicen las actividades señaladas anteriormente. Empresas públicas y privadas, sociedades con o sin personería jurídica, también se incluyen las empresas unipersonales.

Se entenderá por transacción cualquier operación de compra o venta de un bien y/o servicio realizado en territorio boliviano.

### **6.8.3. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)**

Es el impuesto que se paga por las ganancias obtenidas al cierre de cada gestión contable, de acuerdo a la Ley. Si existieron ganancias se calculará el presente impuesto, de lo contrario no existe impuesto a pagar. Empresas públicas y privadas, inclusive las unipersonales. Además de Personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, incluyendo Notarios de Fe Pública, Oficiales de Registro Civil, Comisionistas, Factores, Corredores de Comercio. Personas naturales y jurídicas que remitan rentas al exterior.

Utilidad es el interés, provecho o fruto que se obtiene de algo, está asociado a la ganancia que se obtiene a partir de un bien o una inversión. Este monto habitualmente está reflejado en los Estados Financieros que demuestran el resultado de las operaciones del año, ya sea en una persona natural o jurídica.

## **7. MARCO NORMATIVO Y LEGAL**

### **7.1. Constitución Política del Estado Plurinacional**

El marco normativo constitucional se constituye en fuente principal dentro de modelo económico, siendo este plural y está orientado a mejorar la calidad de vida y el vivir bien de todas las bolivianas y los bolivianos, a través de las normas que rigen el régimen tributario, establecidas en la Cuarta Parte Título I de la Estructura y Organización Económica del Estado Organización Económica del Estado Capítulo Tercero: Políticas Económicas, Sección I Política Fiscal, de Art. 323, como sigue:

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 Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

III. La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal.

IV. La creación, supresión o modificación de los impuestos bajo dominio de los gobiernos autónomos facultados para ello se efectuará dentro de los límites siguientes:

1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imponible sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.

2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

Art. 324. No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.

Art. 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.

En este contexto la norma constitucional se considera como la primera fuente del Derecho Tributario, seguidas de la Ley, Decretos, Resoluciones Ministeriales y todo acto con fuerza de Ley y demás disposiciones establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Ley N° 843 de Reforma Tributaria de 20 de mayo de 1986, en su Capítulo IX Agentes de Retención e Información Art. 33 establece que El Poder Ejecutivo, en uso de sus atribuciones, designará agentes de retención y agentes de información, como así también, cuando por razones de recaudación resulte necesario, podrá establecer montos mínimos de impuesto a ingresar a los profesionales y otros que, por el volumen de sus operaciones y capital, resulten pequeños obligados.

Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, Artículo 64, otorga a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas

administrativas de carácter general que permitan la aplicación de la normativa tributaria. Que mediante el Artículo 70 de la citada Ley se establecen las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, asimismo el Numeral 9 del Artículo 66 del mismo texto legal establece que la Administración Tributaria tiene facultad específica para sancionar contravenciones que no constituyan delitos.

Decreto Supremo 21531 de 27 de febrero de 1987, Artículo 14.- Las personas jurídicas públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado que acrediten o paguen a personas naturales y sucesiones indivisas, por los conceptos incluidos en el inciso c) del artículo 19 de la ley 843 y cuando la documentación de la colocación del capital esté emitida nominativamente, deberán actuar como agentes de información, suministrando a la Dirección General de la Renta Interna datos relacionados con: a) nombre y domicilio del beneficiario del pago, b) número RUC (Registro Único de Contribuyentes), c) importe de los intereses o dividendos pagados y d) fecha de pago.

Que conforme al Inciso p) del Artículo 19 del Decreto Supremo N° 26462 de 22 de diciembre de 2001, Reglamento de aplicación de la Ley N° 2166 del Servicio de Impuestos Nacionales, el Presidente Ejecutivo en uso de sus atribuciones y en aplicación del Inciso a) del Numeral 1 de la Resolución Administrativa de Directorio N° 09-0011-02 de 28 de agosto de 2002, se encuentra autorizado a suscribir Resoluciones Normativas de Directorio.

Que mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0033-16 de 25 de noviembre de 2016, Clasificación de Sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales, se establecen las sanciones para cada una de las conductas contraventoras, en cumplimiento del Artículo 162 de la Ley N° 2492.

Que mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-15 de 26 de junio de 2015, dispone en el Artículo 7. (Registro Auxiliar - Módulo Bancarización Da Vinci). Numeral II. Las personas naturales o jurídicas comprendidas en el alcance del artículo 2 de la presente Resolución, clasificadas como Contribuyentes Newton y Newton específico, están obligadas a registrar y enviar la información de los documentos de pago

utilizados en todas sus transacciones obligadas a respaldarse con documentos de pago en el Módulo Bancarización Da Vinci, a través del servicio habilitado en la Oficina Virtual del Servicio de Impuestos Nacionales disponible en la página Web del Servicio de Impuestos Nacionales: [www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo). Y numeral III. El envío de la información del Registro Auxiliar - Módulo Bancarización Da Vinci, deberá realizarse anualmente, consolidando la información de los periodos de enero a diciembre del año anterior independientemente de la fecha de cierre de gestión fiscal que corresponda, hasta las fechas establecidas en el siguiente cronograma:

Último dígito del NIT fecha de vencimiento

No de NIT	Fecha de vencimiento
0 a 1	Hasta el 5 de febrero
2 a 3	Hasta el 6 de febrero
4 a 5	Hasta el 7 de febrero
6 a 7	Hasta el 8 de febrero
8 a 9	Hasta el 9 de febrero

Numeral IV. Cuando el Sujeto Pasivo o Tercero Responsable detecte errores o inconsistencias en la información enviada en el Modulo Bancarización Da Vinci, deberá realizar un nuevo envío en el plazo de treinta (30) días corridos a partir de la fecha de vencimiento del envío. Vencido dicho plazo se incurrirá en incumplimiento a deberes formales.

Que mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-16 de 5 de julio de 2016, dispone en el Parágrafo VI, Capítulo VIII Registro y Remisión de Información Sección I Registros Artículo 72. (Registros).-

I. Los Sujetos Pasivos o Terceros Responsables alcanzados por el IVA tienen la obligación de preparar los siguientes registros: 1. Libro de Compras IVA; 2. Libro de Ventas IVA; 3. Libro de Ventas Menores del día.

II. Salvo disposición expresa, no están obligados a llevar los registros señalados en el Parágrafo precedente: 1. Las Personas Naturales o Sucesiones Indivisas que realicen únicamente la actividad de Alquiler de

Bienes Inmuebles; 2. Las Personas Naturales que sean sujetas únicamente del RC-IVA; 3. Quienes realicen espectáculos públicos eventuales sin NIT; 4. Quienes pertenezcan al Régimen Tributario Simplificado, Sistema Tributario Integrado o Régimen Agropecuario Unificado.

III. Los registros previstos en el presente Capítulo no requieren de foliación y encuadernación formalizada por Notario de Fe Pública.

IV. Todos los montos a ser consignados en los registros, deberán ser expresados en moneda nacional (bolivianos) con dos decimales.

V. Los Sujetos Pasivos o Terceros Responsables sean Concesionarios o Usuarios de Zonas Francas deberán elaborar y enviar los Libros de Compras y Ventas IVA en la forma y condiciones dispuestas en el presente Capítulo, debiendo consolidar las compras y ventas, realizadas al interior y fuera de éstas.

VI. Las Entidades Públicas y Organizaciones No Gubernamentales (ONG), estén o no alcanzadas por el IVA, tienen la obligación de enviar a la Administración Tributaria los Libros de Compras y Ventas IVA a través del Aplicativo "FACILITO" LCV-IVA de forma mensual.

VII. Los Sujetos Pasivos del Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME), deberán registrar todas las operaciones de venta de moneda extranjera en un registro auxiliar que debe contemplar las siguientes columnas: 1. Fecha de la Factura o Nota Fiscal; 2. N° de la Factura o Nota Fiscal; 3. N° de Autorización; 4. Número de Documento de Identidad o NIT del comprador; 5. Nombre o Razón Social del comprador; 6. Importe de la Transacción; 7. Importe de la diferencia de cambio; 8. Código de Control cuando corresponda. El registro señalado en el presente Parágrafo deberá ser conservado por el Sujeto Pasivo de manera adecuada y conforme a Ley, debiendo ser presentado a requerimiento de la Administración Tributaria.

## **8. MARCO METODOLOGICO**

### **7.1. Enfoque de investigación**

Por las características del objeto de estudio, se puede definir el enfoque de investigación como cuantitativo, según (Hernandez S., Fernandez C., & Baptista L., 2014, págs. 4 - 5) el enfoque cuantitativo utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin de establecer pautas de comportamiento y probar teorías.

Las investigaciones cuantitativas tienen la característica de ser probatorias y secuenciales, donde cada etapa precede a la siguiente y no podemos “brincar” o eludir pasos, es un proceso sistemático y permanente de evaluación de los datos con el objeto de establecer postulados y demostrar hipótesis fundamentales que hacen al objeto de estudio.

“El orden es riguroso, aunque desde luego, podemos redefinir alguna fase. Parte de una idea que va acotándose y, una vez delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica. De las preguntas se establecen hipótesis y determinan variables; se traza un plan para probarlas (diseño); se miden las variables en un determinado contexto; se analizan las mediciones obtenidas utilizando métodos estadísticos, y se extrae una serie de conclusiones respecto de la o las hipótesis” (Hernandez S., Fernandez C., & Baptista L., 2014, pág. 4).

En los enfoques de investigación cuantitativa, el investigador decide sobre el objeto de estudio y el sujeto es tratado como objeto pasivo, donde el producto es la información y el marco teórico se construye al planificar la investigación, de la misma manera las variables son definidas con anterioridad, además de ser un estudio prospectivo en la medida en que los datos se registran a medida que ocurre.

## **7.2. Método de investigación**

La investigación ha cerca de las mejoras en el control interno como agentes de información, ante la administración tributara del ministerio de gobierno obedece a múltiples factores se infiere que corresponde al análisis de un método propio en cuanto a ciencia se refiere.

En este sentido la propuesta de mejoras en el control interno como agentes de información, ante la administración tributara del ministerio de gobierno contiene un método especial de la ciencia aplicado a algún estudio particular de investigación científica, orientado a resolver problemas de cierto tipo. “Lo mejor para darse cuenta de cómo funciona el método científico consiste en emprender, con actitud inquisitiva, alguna investigación científica lo suficientemente amplia como para que los métodos o las técnicas especiales no oscurezcan la estructura general” (Bunge, La investigación científica, 2011, pág. 7).

“Un método es un procedimiento para tratar un conjunto de problemas. Cada clase de problemas requiere un conjunto de métodos o técnicas especiales. Los problemas del conocimiento, a diferencia de los del lenguaje o los de la acción, requieren la invención o aplicación de procedimientos especiales adecuados para los varios estadios del tratamiento de los problemas, desde el mero enunciado de estos hasta el control de las soluciones propuestas” (Bunge, La investigación científica, 2011, pág. 7).

En tal sentido habría que realizar investigaciones en base al descubrimiento de soluciones al conjunto de los problemas planteados y que las mismas serán generadoras de otros problemas de investigación más importantes que la anterior que permitirán desencadenar nuevos pensamientos y no dejarlos en el reposo lo que constituirá un ciclo de investigación.

### **7.3. Tipo de investigación**

La presente investigación, desde el punto de vista del alcance o tipo es de carácter descriptivo; los estudios descriptivos se encargan de realizar un análisis no muy profundo de las características más sobresalientes del objeto de estudio, los estudios descriptivos son las primeras aproximaciones a los estudios correlacionales y explicativos, inicia en un estudio exploratorio.

Respeto a los objetivos propuestos por la presente investigación que se encarga de formular una propuesta de mejoras en el control interno como agentes de información, ante la administración tributaria del ministerio de gobierno, mediante la observación y el análisis documental se realizara una investigación de tipo descriptivo, que desde el autor, “consiste en describir fenómenos, situaciones, contextos y eventos, detallando como son y la forma en la que se manifiestan” (Hernández, Fernández, & Baptista, 2006)

### **7.4. Diseño de investigación**

Como indica (Hernandez S., Fernandez C., & Baptista L., 2014, pág. 128), “El término diseño se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea con el fin de responder al planteamiento del problema”, en consecuencia nuestro diseño de investigación es no experimental descriptiva, donde se describen los hechos en una relación causa-efecto con el fin de determinar las causas y los factores que influyen en un determinado fenómeno.

### **7.5. Instrumentos de investigación**

Toda investigación científica sobre todo cuando es cuantitativa, tiene la obligación de realizar mediciones de sus variables involucradas en su estudio, con el objeto de determinar sus magnitudes y la capacidad de predicción mediante el desarrollo de un instrumento de investigación, por lo que, un instrumento de medición en una investigación, constituye un recurso que se utiliza para que el investigador pueda registrar datos y luego de procesarlos transformarlos en información acerca de las variables de un objeto de estudio o fenómeno de la realidad.

En términos cuantitativos: capturo verdaderamente la “realidad” que deseo capturar. Bostwick y Kyte (2005) en (Hernandez S., Fernandez C., & Baptista L., 2014, pág. 199) lo señalan de la siguiente forma: la función de la medición es establecer una correspondencia entre el “mundo real” y el “mundo conceptual”. El primero provee evidencia empírica, el segundo proporciona modelos teóricos para encontrar sentido a ese segmento del mundo real que estamos tratando de describir.

En este sentido se puede indicar que “El instrumento es el medio concreto para recoger la información con la técnica adoptada. Los instrumentos están formados por una hoja de preguntas específicas...” (Soria Ch., 2013, pág. 191). En esta hoja se realizan las diferentes preguntas ya sean cerradas o abiertas que luego serán tabuladas para el respectivo análisis estadístico.

## **9. MARCO PROPOSITIVO**

Asegurar la integridad del registro y declaración de información impositiva en lo referido al Libro de Compras y Bancarización, asegurando que todos los elementos que inciden para este proceso se constituyan como una actividad - elemento de objeto de control.

Esta operación implica que todo dato, información o documento a ser utilizado como objeto de esta actividad de control debe provenir de fuentes en las que los procesos que los generan garanticen, razonablemente, la integridad de su procesamiento y custodia.

El factor de integridad es esencial por cuanto existen actividades de control que utilizan como información base los registros de ejecución del gasto y otros que permitan contribuir a preservar la integridad, a partir de las siguientes herramientas de control tales como:

- Mecanismos de identificación de documentos que permitan verificar su correlatividad de periodicidad.

Que implica identificar adecuadamente la integridad de la información y el registro de información documentada, mediante un adecuado manejo correlativo y de manera permanente y sistemática.

- Controles de cortes de registro de documentación entre períodos

Se realiza para identificar la veracidad de la información ofrecida, mediante la documentación correspondiente y que cuente con su debido respaldo

- Técnicas de control total en lotes de documentación, respecto a la documentación en archivo

Los archivos de la documentación deben estar completas y adecuadamente ordenadas de acuerdo a normas elementales de archivo y que además deben estar completas de acuerdo a un orden establecido por la dirección correspondiente.

- Revisión de archivos pendientes de pago respecto a la declaración

Se debe realizar un reporte permanente de las operaciones económicas que se encuentran en proceso de pago denominados archivos pendientes las mismas que deben corresponder a las declaraciones emitidas de manera periódica.

- Análisis de consistencia entre la ejecución del gasto y declaración de libros compras y retenciones

Se debe llevar el control digital y físico del trabajo de consistencia y de la revisión de los gastos efectuados y registrados según sistema oficial, establecido por el órgano rector, respecto a la información física y virtual de la administración tributaria.

- Controles de recalcado y doble verificación

Deben existir controles periódicos para realizar la identificación de posibles errores en los cálculos de registro en importes, descripción de la razón social, el código de control, NIT, Número de autorización, fechas y otros.

- Orden en la ejecución de las tareas del custodio de información documentada (facturas) y mantenimiento del archivo, para la atención de requerimientos de información ante la administración tributaria.

## **10. CONCLUSIONES**

Se ha realizado el análisis de los procedimientos que se aplican en el ministerio de gobierno para la atención a requerimientos de información por la Administración Tributaria.

Las mismas requieren realizar una sistematización en la entrega de información a la autoridad tributaria, porque la información que se brinda no está adecuadamente sistematizadas ni ordenada, dejando en este sentido vacíos de información que ha futuro existe una alta posibilidad de generar sanciones económicas al ministerio.

Se ha descrito las principales teorías económicas que existen en materia de impuestos, los mismos que responde desde el punto de vista teórico a la teoría de la imposición, con sus respectivos conceptos como ser tributo, alícuota, y las características de un buen sistema tributario, de la misma manera se ha tratado el tema de impuestos desde diferentes enfoques entre ellos el paradigma neoclásico

## **11. RECOMENDACIONES**

Se recomienda el análisis de la presente investigación a todos los estudiosos de la teoría fiscal, pero sobre todo a aquellas personas investigadoras que tienen interés en la relación existente entre la autoridad tributaria y el aparato de funcionamiento del Estado

En este entendido recomendamos el diseño de documentos de consulta y resguardo de documentación, con procedimientos para facilitar la atención de requerimientos de información ante la Administración Tributaria, puesto que la misma como objetivo específico ha sido muy difícil de cumplir por razones de tiempo y recursos que implica llevar adelante el denominado propósito.

## 12. BIBLIOGRAFÍA

Bunge, M. (2011). *La investigación científica*. Mexico: Siglo veintiuno XXI.

Hernandez S., R., Fernandez C., C., & Baptista L., M. D. (2014). *Metodología de la Investigación* (Vol. Sexta Edición). Stana Fé: Mac Grauw Hill.

Hernández, S. R., Fernández, C. C., & Baptista, L. P. (2006). *Metodoloía de la Investigación* (Vol. 4). Mexico.

Resolución normativa de directorio nº 10-0017-15 *respaldo de transacciones con documentos de pago La Paz*, 26 de junio de 2015