

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA  
UNIDAD DE POSTGRADO**



**"DIPLOMADO EN TRIBUTACION"**

**MONOGRAFIA**

**ANALISIS DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL TRIBUTO DE LA  
PATENTE MUNICIPAL EN LA CIUDAD DE TARIJA**

**POSTULANTES:** Lic. Carolina Yanet Copa Mamani  
Lic. Lizet Basilio Chambi

**Tarija – Bolivia**

**2016**

## **DEDICATORIA**

El presente trabajo está dedicado a nuestros padres por estar a nuestro lado y brindarnos su apoyo y cariño incondicional, siempre alentándonos e inspirándonos a que en esta vida se debe entregar todo para salir adelante y no caer ante los problemas y dificultades que se nos presentan,

## AGRADECIMIENTOS

Primero y antes que nada, dar gracias a Dios, por bendecirnos día a día y estar con nosotras en cada paso que damos, por fortalecer nuestros corazones e iluminar nuestras mentes.

Agradecer hoy y siempre a nuestra familia por el apoyo que nos brindan ante cualquier objetivo que nos trazamos.

A nuestros docentes, gracias por su tiempo, por su apoyo así como por la sabiduría y experiencias que nos compartieron en el desarrollo del Diplomado, en especial al Dr. (C) Ramiro Abel Avendaño Osinaga, por haber guiado la elaboración de este trabajo y colaborado transmitiéndonos sus conocimientos.

Y por último un agradecimiento especial al Colegio de Auditores Tarija que en coordinación con la Universidad Mayor de San Andrés nos dieron la oportunidad de llevar a cabo el Diplomado en Tributación, que es muy importante en nuestras vidas profesionales.

## RESUMEN

Los tributos de Bolivia son de carácter recaudatorio, sin embargo cuando hablamos de la Patente Municipal en específico, si bien es un tributo este no fue creado para precisamente recaudar sino para otorgar una autorización para llevar a cabo actividades económicas dentro de una jurisdicción municipal.

Es en ese sentido que lo que se pretende con este trabajo es analizar si existe una doble tributación sobre el hecho generador de la patente municipal con respecto a las del impuesto a las transacciones y el impuesto a las utilidades de las empresas. Ya que si bien en cuanto al tema económico no tiene en algunos casos gran significatividad, pero si, actualmente no se cumple a cabalidad con el principio constitucional de legalidad y no confiscatoriedad.

Para tal efecto se hará un análisis de la parte conceptual de la patente municipal así como de los hechos generadores del impuesto a las transacciones y el impuesto a las utilidades de las empresas.

## INDICE

I. INTRODUCCION .....	1
CAPITULO I .....	3
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	3
CAPITULO II .....	4
2.1. OBJETIVOS .....	4
2.1.1. OBJETIVO GENERAL .....	4
2.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	4
2.2. ALCANCE .....	4
CAPITULO III .....	5
3.1. MARCO TEORICO .....	5
3.1.1. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS .....	5
3.1.1.1. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA .....	5
3.1.1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES .....	5
3.1.2. TRIBUTOS .....	7
3.1.2.1. IMPUESTO .....	7
3.1.2.2. TASA .....	7
3.1.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES .....	7

3.1.3. FINANZAS PÚBLICAS Y TRIBURATARIAS .....	7
3.1.3.1. GASTO PÚBLICO .....	8
3.1.3.2. RECURSOS PÚBLICOS.....	8
3.1.4. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA .....	8
3.1.5. HECHO GENERADOR .....	8
3.1.6. PROCESO DE DESCENTRALIZACION .....	8
3.1.6.1. REGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL.....	9
3.1.6.1.1. DEFINICIÓN DE PATENTE .....	9
3.1.6.1.2. CLASIFICACIÓN DE PATENTES MUNICIPALES .....	9
3.2. MARCO NORMATIVO .....	10
3.2.1 LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO BOLIVIANO .....	10
3.2.2. LEY 2492 CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO .....	10
3.2.2.1. SUJETO ACTIVO. ....	11
3.2.2.2. SUJETO PASIVO. ....	11
3.2.3. LEY N°843 LEY DE REFORMA TRIBUTARIA.....	11
3.2.3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	12
3.2.3.2. IMPUESTO A LA UTILIDAD EMPRESARIAL .....	13
3.2.3.3. IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES .....	13

3.2.4. ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTONOMOS MUNICIPALES.....	13
3.2.5. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO .....	14
3.2.6. DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS .....	14
3.2.7. PATENTES MUNICIPALES .....	14
3.2.7.1. ALICUOTAS O TARIJAS .....	19
3.2.7.2. HECHO GENERADOR .....	20
3.2.7.3. SUJETOS PASIVOS.....	20
3.2.7.4. EXCLUSIONES .....	20
3.3. MARCO INSTITUCIONAL .....	20
3.3.1. LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE TARIJA.....	20
CAPITULO IV .....	21
4.1. DESARROLLO PRÁCTICO .....	21
4.1.1. ANALISIS DE LA ESTIMACION, HIPOTESIS Y RESULTADO DEL MODELO IMPOSITIVO BOLIVIANO .....	21
4.1.1.1. COMPORTAMIENTO DE LOS INGRESOS .....	21
4.1.1.2. RECAUDACION TRIBUTARIA POR DEPARTAMENTO .....	22
4.1.2. ANALISIS PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN .....	23
4.1.2.1. ANALISIS DE LA LEY 843.....	23

4.1.2.2. ANALISIS DEL IMPUESTO A LA UTILIDAD EMPRESARIAL .....	25
4.1.2.3. ANALISIS DEL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES .....	28
4.1.2.4. ANALISIS DE LA LEY ORGANICA DE MUNICIPALIDADES .....	28
4.1.3. ANALISIS EN HECHO GENERADOR DE PATENTES MUNICIPALES .....	35
4.1.4. EFECTOS DE PATENTES MUNICIPALES EN LOS CONTRIBUYENTES .....	36
CAPITULO V .....	38
5.1. CONCLUSION .....	38
5.2. BIBLIOGRAFIA .....	39



## 1. INTRODUCCION

Los impuestos en general ya sea en Bolivia o en los diferentes países a nivel mundial son cobrados para que su gobierno pueda cumplir con una serie de objetivos, algunos como:

- **Educación: Un servicio indispensable**

Los hijos pueden disfrutar de la educación en escuelas públicas, las cuales los preparan para estar listos para el futuro, ya sea para continuar estudiando en algún colegio o universidad del país o para ingresar a un trabajo.

- **Protección y ayuda de emergencia vital**

En cualquier ciudad donde viva recibe la protección de la Policía y del Departamento de Bomberos en caso de que algún incidente ocurra. Cuando se presenta un suceso más grave, disfruta de la protección de la Defensa Militar.

- **Mantenimiento de carreteras seguras**

En algunos barrios, el mantenimiento de las calles toma tiempo. Sin embargo, cuando las mejoras se efectúan disfrutamos de mayor tranquilidad al manejar, caminar, o pasear por todas partes. Esto incluye también el cuidado de parques y lugares de descanso y recreo para nuestro disfrute. La expansión y mantenimiento de caminos le permite viajar con facilidad a su destino.

Por lo que podemos decir que los impuestos cumplen con una obligación cívica fundamental, la cual conlleva beneficios de servicios públicos para toda su gente. Por lo que todos los bolivianos y bolivianas recibimos los beneficios de los impuestos, porque los recursos recaudados se emplean para mejorar la calidad de vida de la población e inciden en el desarrollo de Bolivia. Es por eso que pagar impuestos no es una elección, es un deber de todos los bolivianos.

El Estado no tiene recursos de su propiedad, por lo que se dedica a administrar los recursos públicos, para utilizarlos en acciones que nos benefician a todos, es por esa razón que los ciudadanos deben cumplir con su deber de aportar y el Estado garantizar el bienestar social.

En Bolivia, el régimen tributario está regido por la Ley 2492 (Código Tributario) y la Ley 843, que determinan el conjunto de tributos en el país; así como, su aplicación, procedimientos, responsables y reglamentación fundamental de carácter nacional. Así también La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia ha clasificado y definido los impuestos en: nacionales, departamentales y municipales.

Específicamente en la ciudad de Tarija dentro de los impuestos municipales se encuentra la Patente Municipal que a su vez constituye una autorización o permiso anual que otorgan los Gobiernos Municipales para que en su jurisdicción se desarrolle determinadas actividades económicas, cuyo hecho generador o las situaciones que originan la obligación de pagar este tributo son:

- El uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, y
- La obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas dentro de la jurisdicción municipal.

Por lo que la Patente Municipal es un tributo que en la actualidad más que para obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas, es más bien un tributo con objeto de recaudación.

Por tanto el presente trabajo trata sobre analizar si existe una doble tributación sobre el hecho generador de la patente municipal con respecto a las del impuesto a las transacciones y el impuesto a las utilidades de las empresas.

## **CAPITULO I**

### **1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El cobro del Tributo de la Patente municipal en la actualidad se lo realiza con fines recaudatorios, a pesar que este fue creado más que todo como una autorización para la realización de actividades económicas dentro de una jurisdicción municipal.

Por lo que se puede considerar que:

- No se cumple con el principio tributario de Legalidad, porque según el Código Tributario este debería ser solo para autorización de actividades económicas. Esto se da debido a la necesidad de recaudación económica, donde con tal de cubrir esta necesidad se realiza el cobro de la Patente Municipal más en forma recaudatoria que en forma de cobro de autorización. En caso de no subsanarse lo mencionado no se estaría cumpliendo o dando una correcta aplicación con lo que dispone en el código tributario y esto a su vez sería una contravención por parte de la institución recaudadora, que en este caso es la alcaldía.
- La Base imponible de los Patentes municipales son similares a las de los otros impuestos como el Impuesto a las transacciones y el Impuesto a las utilidades de las empresas. Debido a que en ambos casos gravan a las actividades económicas. Lo que ocasiona un pago de tributo con una similar base imponible y a su vez algunos principios constitucionales como el de no confiscatoriedad y legalidad no se cumplen a cabalidad.

### **FORMULACION DEL PROBLEMA**

¿De qué manera se podrá determinar la existencia de la doble tributación de los impuestos a las transacciones y utilidades de las empresas con respecto al hecho generador de la patente municipal de Tarija?

## **CAPITULO II**

### **2.1. OBJETIVOS**

#### **2.1.1. OBJETIVO GENERAL**

Analizar el hecho generador de la patente municipal en Tarija, para determinar la existencia de la doble tributación con respecto a los Impuestos a las Transacciones e Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas.

#### **2.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

1. Recopilar información de las normativas relativas al hecho generador de los impuestos a las transacciones, utilidades de las empresas y patentes municipales.
2. Analizar el comportamiento de los Ingresos de impuestos internos para que en relación a ello se determine el porcentaje de ingresos de las patentes municipales.
3. Demostrar las causas por las que se considera como doble tributación a la Patente Municipal frente a los hechos generadores de otros impuestos.
4. Determinar los conceptos teóricos acerca de las patentes municipales, enfatizando en el hecho generador.

### **2.2. ALCANCE**

El presente trabajo se realizara en la ciudad de Tarija pero sus resultados tendrán efecto a nivel nacional. Para tal efecto se realizara un análisis del tema sobre la doble tributación en el tributo de la patente municipal.

El sector tributario que se considera en el tema, es los contribuyentes compuesta por empresas privadas y profesionales independientes.

## **CAPITULO III**

### **3.1. MARCO DE REFERENCIA**

En este capítulo se pretende introducir a la teoría y doctrina que define los tributos.

#### **3.1.1. POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS**

Entre los pueblos de la antigüedad, los tributos eran recogidos cada año sobre los rebaños y las cosechas, y repartían entre los clanes y familias de acuerdo con sus respectivas riquezas; entre otros casos, la prestación se traducía en trabajo personal; también era costumbre los regalos voluntarios que se convirtieron, más tarde en obligatorios (impuestos). (López S. y Paz A. 1998, p. 45,46)

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. (Villegas H. 1999, p. 186)

##### **3.1.1.1. LIMITACIONES A LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Con la definición anterior la potestad tributaria es básicamente establecer obligaciones pecuniarias a las personas; sin embargo la misma es limitada de acuerdo a los principios constitucionales. Criterio compartido con Dr. Salvador Del Castillo (jornadas tributarias 2012), cuando señala que “los principios independientemente de ser mandatos al legislador ordinario también comportan límites infranqueables, es decir hay cosas que el legislativo puede hacer y hay cosas que no, independientemente de que están reservadas a los poderes públicos y desde luego al Parlamento”.

##### **3.1.1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

Se dará una definición prevé de algunos principios que consideramos específicos para nuestro tema.

- a) **Principio de legalidad**, que quiere decir que para que exista un tributo tiene que aprobarse por ley. Necesariamente si no se aprueba por ley no hay tributo. (Del Castillo S. 2012, p. 34)
- b) **Principio de generalidad**, el común, absolutamente todos los que resultan afectados como obligados por las leyes fiscales. (Del Castillo S. 2012, p. 35)
- c) **Principio de igualdad**, pero aquí el problema de la igualdad es que la Constitución está llena de proclamas de igualdad. ¿De qué igualdades se trata en la Norma fundamental? Explicaremos que tipos de criterios de igualdad hay. Todos somos iguales pero en relación con el Derecho se contemplan distintas modalidades de igualdad. También se puede dar en el estudio del Derecho tributario. Aquí, cuando hablamos de igualdad en el Derecho tributario se suele matizar y decir se trata de igualdad tributaria lo cual implicaría lo que podemos llamar igualdad de sacrificio, es decir que todos los que contribuyan lo hagan con igualdad de sacrificio. (Del Castillo S. 2012, p. 35)
- d) **Capacidad contributiva**, quiere decir que implica proclamar que el que más tiene, más debe pagar impuestos y el que menos tiene ha de pagar menos y el que no tiene casi ingresos pues lógicamente está excluido de pagar, incluso esa menor renta podría significar que podría ser necesario establecer un mínimo vital. (Del Castillo S. 2012, p. 35)
- e) **Proporcionalidad**, Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella. Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente "progresivo" cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada). (Villegas H. 1999, p. 205)
- f) **No Confiscatoriedad**, La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales. (Villegas H. 1999, p. 205)

### **3.1.2. TRIBUTO**

Entendiéndose por tributo a “toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (Villegas H. 1999, p. 67) Prestaciones en dinero implica que el pago de los tributos deber ser en moneda valuable.

Tributo es “impuesto, contribución y otra obligación fiscal (Ossorio M. 1999, p. 967)

Bajo una perspectiva económica, el tributo constituye en el instrumento idóneo para generar recursos públicos, el mismo que tiene un carácter forzoso y coercido, siendo su definición y clases las siguientes: (fundación jubileo – Sistema tributario en Bolivia Análisis y propuesta para una reforma)

#### **3.1.2.1. IMPUESTO**

Impuesto según fundación jubileo es “pago al estado por mandato de Ley, por el que no existe retribución específica en bienes o servicios públicos por el valor equivalente al monto pagado”.

"el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado" (Villegas H. 1999, p. 72)

#### **3.1.2.2. TASA**

De acuerdo a la definición por Fundación jubileo es el “pago al Estado por mandato de la Ley, en el que existe retribución específica en bienes o servicios públicos”.

#### **3.1.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

A manera de introducción, se puede señalar que es un pago efectuado en dinero o en especie, establecido por ley como retribución de un servicio determinado y específica; criterio compartido con Fundación Jubileo el cual nos define como “pago orientado a recuperar economías externas producidas por la realización de una obra pública y que se dirigen hacia un grupo individualizado de personas que se benefician de ella”.

### **3.1.3. FINANZAS PÚBLICAS Y TRIBURATARIAS**

Según el diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales define finanzas públicas "recursos o rentas publicas recaudados y administrados por el Estado e invertidos o destinados directamente por este a las satisfacción de las necesidades generales de la población. (Ossorio H. 1999, p. 419)

#### **3.1.3.1. GASTO PÚBLICO**

Gastos lo definiremos "desembolso pecuniario destinado a la adquisición de las cosas, a la remuneración de servicios o a la conservación de bienes y valores (Osorio M. 1999, p. 434).

De acuerdo con la definición anterior entendiéndose gasto publico las erogaciones de dinero por el Estado para satisfacer las necesidades públicas.

#### **3.1.3.2. RECURSOS PÚBLICOS**

Se puede decir recursos públicos ingresos obtenidos de toda índole por el estado con el propósito del cumplimiento de sus fines. Considerando criterio de (Villegas H. 1999, p. 8) que el recurso público no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación.

#### **3.1.4. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA**

La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que estado obligado a la prestación (Villegas H. 1999, p. 246)

#### **3.1.5. HECHO GENERADOR**

Hecho Imponible es como hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuesto), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales). (Según Villegas H., 1990)

#### **3.1.6. PROCESO DE DESCENTRALIZACION**



Los estados tanto unitarios como federados dividen su territorio con el fin de organizar las diferentes formas de administración y gobierno. Estas divisiones político – territoriales, normalmente se desarrollan como producto del reconocimiento de formas de organización históricas y condiciones geográficas y culturales, que guardan algún tipo de homogeneidad. (Cabrera C. – Elementos para el Debate y la Concertación del Nuevo Régimen Autonómico 2007, p. 18)

Este proceso de descentralización conlleva distribución de competencias entre los diferentes niveles de Gobierno. En Bolivia no existe una norma general de distribución de competencias entre niveles de gobierno; en caso de los municipios, se encuentran establecidas en la Ley de municipalidades y se rigen por los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad.

#### **3.1.6.1. REGIMEN TRIBUTARIO MUNICIPAL**

La financiación de los municipios de carácter tributario, se encuentra basada en los impuestos a la propiedad de inmuebles y vehículos, el impuesto a la transferencia de inmuebles y vehículos, las patentes y las tasas.

La política tributaria municipal se encuentra orientada a la financiación propia del gasto municipal, la misma deberá estar dentro del marco legal; en base a las competencias otorgadas por la Constitución Política de Estado y con margen de las leyes tributarias.

##### **3.1.6.1.1. DEFINICIÓN DE PATENTE**

Patente de Funcionamiento: La base gravable de las patentes de funcionamiento está determinada por tablas establecidas por el municipio mediante ordenanza y aprobadas por el Senado con base en criterios de tipo de actividad económica, ubicación y superficie. (Cabrera C. – Elementos para el Debate y la Concertación del Nuevo Régimen Autonómico 2007, p. 90)

##### **3.1.6.1.2. CLASIFICACIÓN DE PATENTES MUNICIPALES**

La Ordenanza Municipal para el establecimiento de las Patentes, las clasifica en tres tipos: (Cabrera C. – Elementos para el Debate y la Concertación del Nuevo Régimen Autonómico 2007, p. 91)

- Patente de Funcionamiento

- Patente a la Publicidad y Propaganda
- Patente a los Espectáculos y Recreaciones Públicas

### **3.2. MARCO NORMATIVO**

#### **3.2.1. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO BOLIVIANO**

Desde la creación de la República en 1825, la primera constitución fue redactada por Simón Bolívar y promulgada por Antonio José de Sucre en 1826. En ella se estableció que la soberanía radica en el pueblo; si entre otras normas, se impuso la presidencia de la República vitalicia, y se crearon 4 poderes del estado: junto al ejecutivo, el Legislativo y el Judicial que permanecieron hasta poco, más el establecimiento del poder electoral.

La constitución de 1880 permaneció vigente durante 58 años y tuvo algunas modificaciones como la aprobación de la autonomía universitaria en 1931.

La constitución de 1938, se da por el resultado de una profunda crisis que se dio a causa de la guerra del Chaco con Paraguay donde modificó sustancialmente muchos conceptos liberales; ya que introdujo los regímenes social, cultural, familiar, y del campesinado, relativizó el derecho de propiedad al condicionarlo a interés social.

La Carta Magna de 1961 consagró constitucionalmente la medida de la revolución de 1952, como el voto universal y la estatización de las minas.

La constitución de 1967, salvo algunas reformas parciales, es la que ha estado vigente hace poco. Introdujo una rígida normativa para su propia reforma. En la Carta Magna de 1994, se promulgó la constitución reformada anteriormente vigente, que adoptó para el Gobierno de la República la forma democrática representativa y participativa.

La actual Constitución Política de Bolivia entró en vigencia el 7 de febrero de 2009, fecha en la que fue promulgada por el Presidente Evo Morales tras ser aprobada en un referéndum. La caracterización del Estado como unitario social de derecho plurinacional y comunitario forma de gobierno democrático y participativo; con estructura de cuatro órganos: el órgano legislativo, el órgano ejecutivo, el órgano judicial y el órgano electoral

#### **3.2.2. LEY 2492 CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO**

Esta ley surge como un anteproyecto que se elaboró en el marco del Modelo del Código Tributario para América Latina por el Programa Conjunto de Tributación de la OEA y del BID, debido a la importancia de la misma se incorporó a la historia del Derecho Financiero nacional de instituciones y principios jurídicos que por primera vez regirían las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes. Ya que anteriormente se realizaban de acuerdo a interpretaciones más subjetivas y arbitrarias de los funcionarios públicos.

Aprobado el Proyecto, fue promulgado por Decreto Supremo N° 09298 el 2 de julio de 1970, y elevado a rango de Ley 16 años después, el 20 de mayo de 1986 con la aprobación de la Reforma Tributaria. La última modificación del Código Tributario Boliviano se realizó el 2 de agosto de 2003, y en diciembre del mismo año se complementaron otras modificaciones. Actualmente es la Ley N° 2492.

#### **3.2.2.1. SUJETO ACTIVO.**

El sujeto activo de la relación jurídico tributario es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otra establecidas en este código son ejercidas por la administración tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por ley. Esas facultades constituyen actividades inherentes al Estado. (Art. 21, sección III, Capítulo III de la Ley 2492, Código Tributario).

#### **3.2.2.2. SUJETO PASIVO.**

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este código y las leyes. (Art. 22, subsección II, sección III, Capítulo III de la Ley 2492, Código Tributario).

#### **3.2.3. LEY N°843 LEY DE REFORMA TRIBUTARIA**

Esta ley surgió por la crisis hiperinflacionaria, la más dura de toda su historia, que sufrió nuestro país; Entre los años 1982 y 1985, por tanto, esta fue enfocada como un instrumental de políticas de estabilización y cambio estructural de la cual formaba parte la política tributaria, de esta forma el 29 de Agosto de 1985 se aprobó el decreto 21060 denominado Nueva Política Económica Boliviana, el cual contiene un conjunto de

instrumentos de políticas económicas entre las cuales se establece la reforma tributaria, debido a que el sistema tributario vigente implicaba una excesiva cantidad de gravámenes y la difícil tarea de determinar los mismos. Y con el objeto de evitar la evasión y eliminar las posibilidades de corrupción administrativa en el proceso de recaudación y perfeccionamiento del sistema impositivo, se promulga el 20 de mayo de 1986 la Ley 843, siendo la base fundamental de la reforma cuyo cuerpo legal busca que los tributos guarden relación entre sí. Facilitando la aplicación tributaria mediante la simplificación a sólo diez tributos de fácil aplicación.

Al aprobarse y entrar en vigencia esta Ley, específicamente en el título X se abroga todas las normas legales que hayan creado impuestos y/o contribuciones hasta antes de la promulgación de la misma, así también la norma legal reglamentaria o administrativa que las modifique o complemente, quedando únicamente en vigencia los impuestos establecidos por ésta, además, deroga las disposiciones relativas a impuestos y/o contribuciones creadas por los municipios y aprobadas por el Senado Nacional, cuyo hecho imponible sea análogo a los tributos creados por esta Ley.

### **3.2.3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

En Bolivia es considerado el pilar fundamental de la reforma tributaria, ya que juega un papel importante en las recaudaciones, siendo un impuesto sobre ventas, servicios, contratación de obras, importaciones y alquileres que se encuentra vigente a partir del 1° de Abril de 1987 que grava el valor añadido incorporado o creado en cada fase del proceso económico de un bien o servicio. Es decir, grava el total de los ingresos provenientes de la realización habitual de actividades tales como: venta habitual de bienes muebles situados dentro el país, contratos de obras, servicios técnicos, profesionales, públicos y privados, importaciones definitivas, alquiler de muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero de bienes muebles Los sujetos pasivos son todas las personas naturales, organizaciones y empresas que efectúen las actividades descritas en el párrafo anterior no importando que la actividad la realicen en nombre propio o de un tercero, estando en la obligación de emitir factura o nota fiscal por las actividades realizadas cuyo incumplimiento hará presumir la falta de pago del impuesto

sin admitir prueba en contrario. El hecho generador de este impuesto nace y se perfecciona dependiendo de la actividad económica y las circunstancias en que surge.

### **3.2.3.2. IMPUESTO A LA UTILIDAD EMPRESARIAL**

Este impuesto se aplica sobre la utilidad neta de las empresas, es decir, la utilidad bruta menos los gastos deducibles; que resultan de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, elaborados según los principios de contabilidad generalmente aceptados. De igual forma se consideran utilidades las contenidas en las declaraciones juradas de los sujetos pasivos no obligados a llevar registros contables. La materia imponible incluye tanto los ingresos corriente operacionales resultante de las actividades lucrativas habituales así como los ingresos corrientes no operacionales como es el caso de la distribución de utilidades de otras empresas, los intereses y los alquileres.

### **3.2.3.3. IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES**

Fue creado por la Ley 843, el llamado impuesto a las transacciones, como un impuesto, sobre la base, al incidir en las distintas etapas de comercialización e ingreso. Teniendo en cuenta esos efectos, la tasa inicial con la que se estableció el impuesto fue del 1%; que en la actualidad es de 3%. Los sujetos de este impuesto son todas las personas naturales o jurídicas, empresas públicas o privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales que realicen las actividades lucrativas o no lucrativas; la determinación de este impuesto esta dado del Ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de cualquier actividad: El ejercicio del Comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios, o cualquier otra actividad lucrativa o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta.

### **3.2.4. ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTONOMOS MUNICIPALES**

El modelo económico boliviano es plural y está orientado a mejorar la calidad de vida bien de todas las bolivianas y los bolivianos. La economía plural está constituida por las formas de organización económica comunitaria, estatal, privada y social cooperativa. (Art. 307 Constitución Política del Estado). Tales formas de organización

se rigen por su presupuesto general del Estado en base a la determinación de gasto y de la inversión pública. La cual estará a cargo del Órgano ejecutivo la presentación a la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Por lo tanto solo podrán establecerse tributos por la Ley aprobada por la Asamblea Legislativa plurinacional. La aprobación y recaudación de tasas y patentes para la gestión de servicios públicos de las entidades territoriales autónoma y descentralizada serán reguladas por la Ley.

### **3.2.5. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO**

El Estado los divide a su territorio con el fin de organizar las formas de administración y gobierno; tomando en cuenta entornos culturales y geográficos

La Constitución Política del Estado organiza territorialmente en departamentos, provincias, municipios y territorios indígena originario campesinos. El territorio nacional se encuentra dividido en nueve Departamentos, éstos a su vez se encuentran subdivididos en 112 provincias y al interior de las provincias se encuentran 327 secciones de provincias o municipios, divididas a su vez en 1384 cantones y distritos.

### **3.2.6. DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS**

La forma de distribución de competencias condiciona la forma en que se distribuirán los recursos públicos; la cual está de acuerdo a la forma de organización. La Constitución Política del Estado entre sus competencias otorga en su Art. 303 a los municipios autónomos, en su jurisdicción de crear y administrar tributos propios de acuerdo a la legislación del Estado Plurinacional.

### **3.2.7. PATENTES MUNICIPALES**

Patentes municipales es creado por las ordenanzas municipales por las atribuciones otorgadas en la constitución política del Estado a los municipios.

En Art. 9 de la ley 2492 lo define a los patentes municipales conforme a lo previsto por la constitución política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

Y en la Ley municipal la habitualidad de la actividad económica clasifica a las patentes de funcionamiento en permanente y eventual.

- Patente de funcionamiento permanente, es la autorización o permiso anual para el funcionamiento de toda actividad económica.
- Patente de funcionamiento eventual, es la autorización o permiso temporal que se otorga por actividades realizadas en lugares o espacios específicos, autorizados por el Gobierno Municipal, actividades religiosas, artesanales, fiestas patrias, ferias navideñas, cosos y otros.

La base de cálculo de la patente de Funcionamiento Permanente estará en función al tipo de actividad económica, ubicación y superficie, cuya forma de aplicación será determinada utilizando factores y parámetros expresados en tablas específicas que se anexa.

El modelo de tabla sugerido por el Viceministerio de Política Tributaria, basado en la Clasificación internacional de actividades para actividades de carácter permanente es:

<b>CÓDIGO</b>	<b>ACTIVIDAD</b>	<b>PATENTE MAXIMA ANUAL (EN BS)</b>
11	Agricultura y Caza	
111	Producción agropecuaria	
112	Servicios agrícolas	
12	Silvicultura y Extracción de Madera	
121	Silvicultura	
122	Extracción de madera	
13	Pesca	
21	Explotación de Minas de Carbón	
22	Producción de petróleo crudo y gas natural	
23	Extracción de minerales metálicos	

29	Extracción de otros minerales	
31	Productos Alimenticios, Bebidas y Tabaco	
311	Fabricación de productos alimenticios	
313	Industrias de bebidas (no alcohólicas)	
3134	Industria de bebidas (alcohólicas, destiladas y otras)	
314	Industria del tabaco	
32	Textiles, prendas de vestir e industrias de cuero	
33	Industria de madera, productos de madera, incluidos muebles	
34	Fabricación de papel, productos de papel, imprentas y editoriales	
35	Fabricación de sustancias químicas y de productos químicos, derivados del petróleo y del carbón, de caucho y plásticos	
36	Fabricación de productos minerales no metálicos, exceptuando los derivados del petróleo y del carbón	
37	Industrias metálicas básicas	
38	Fabricación de productos metálicos, maquinaria y equipo	
39	Otras industrias manufactureras	
41	Electricidad, gas y vapor	
42	Obras hidráulicas y suministro de agua	
50	Construcción	
61	Comercio por mayor	
62	Comercio por menor	



63	Restaurantes y Hoteles	
631	Restaurantes, cafés y otros que expenden comidas y bebidas	
6311	Centros de clubes nocturnos, moteles y similares	
632	Hoteles, casas de huéspedes, campamentos y otros lugares de alojamiento	
711	Empresas de Transporte Terrestre	
7111	Empresas de Transporte ferroviario	
7112	Empresas de Transporte urbano, interprovincial e interdepartamental por carretera	
7113	Otros servicios terrestres de transporte de pasajeros	
7114	Empresas de Transporte de carga por carretera	
7115	Empresas de Transporte por oleoductos o gasoductos	
7112	Empresas de Transporte por oleoductos o gasoductos	
713	Empresas de Transporte por oleoductos o gasoductos	
719	Empresas de Transporte por oleoductos o gasoductos	
72	Comunicaciones	
81	Establecimientos financieros	
82	Seguros	
83	Bienes Inmuebles y Servicios prestados a las empresas	
832	Servicios prestados a las empresas, Exceptuando el Alquiler y arrendamiento de maquinaria y equipo	

833	Alquiler y arrendamiento de maquinaria y equipo	
92	Servicios de saneamiento y similares	
93	Servicios Sociales y Otros Servicios Comunales Conexos	
931	Instrucción pública (establecimiento de enseñanza oficial y universitaria)	
932	Institutos de investigaciones y científicos	
933	Servicios médicos y odontológicos; otros servicios de sanidad y veterinaria	
935	Asociaciones comerciales, profesionales y laborales	
94	Servicio de Diversión, Esparcimiento y Servicios	
941	Películas cinematográficas y otros servicios de esparcimiento	
949	Servicios de diversión y esparcimiento, n.e.p.	
95	Servicios personales y de los hogares	
951	Servicios de reparación, talleres, n.e.p.	
952	Lavanderías y servicios de lavandería; establecimientos de limpieza y tejido	
959	Servicios personales diversos	
96	Organizaciones internacionales y otros organismos extraterritoriales (ONG's)	
	contribuyentes Minoristas	
	Comercio Minorista	
	Artesanos	
	Vivanderos	

Y para las actividades temporales la siguiente tabla:

ACTIVIDAD	PATENTE MAXIMA (en Bolivianos)
Eventuales o temporales (Sentajes)	
En Lugares o espacios destinados a la realización de actividades eventuales y/o ambulantes en fechas ordinarias, patente por día.	
En ferias de días festivos y acontecimientos especiales (alasitas, carnavales, aniversarios, navidad, etc) patente por día.	

### 3.2.7.1. ALICUOTAS O TARIJAS

De acuerdo con el Modelo establecido por el Viceministerio de Política Tributaria, la forma de liquidación con base en las tablas mencionadas en las bases gravables sería:

$$PF = PM * (ZS/100)$$

**Donde:**

PF: Patente de Funcionamiento

PM: Patente Máxima

ZS: Zona – Superficie

CUADRO: ZONA – SUPERFICIE (ZS)

ZONA	1-10 Mts. <sup>2</sup>	11-20 Mts. <sup>2</sup>	21-40 Mts. <sup>2</sup>	41-80 Mts. <sup>2</sup>	81-150 Mts. <sup>2</sup>	> 150 Mts. <sup>2</sup>
A	50	60	70	80	90	100
B	40	50	60	70	80	90
C	30	40	50	60	70	80
NO ZONIF.	25	35	45	55	65	75

### **3.2.7.2. HECHO GENERADOR**

La patente municipal tiene como hecho generador el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorización o permiso anual o eventual para la realización de toda actividad económica en la jurisdicción municipal.

### **3.2.7.3. SUJETOS PASIVOS**

Son sujetos pasivos de la patente, las personas naturales y jurídicas, públicas o privadas, con o sin personería jurídica, incluidas las empresas unipersonales, que realicen cualquier actividad económica, permanente, temporal o eventual dentro de la jurisdicción municipal.

### **3.2.7.4. EXCLUSIONES**

No están alcanzados al pago de la patente:

En nivel central del Estado, los gobiernos departamentales, municipales e indígena originario campesinos, así como sus instituciones dependientes, desconcentradas, descentralizadas y autárquicas y las universidades públicas.

## **3.3. MARCO INSTITUCIONAL**

### **3.3.1. LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE TARIJA.**

El Municipio de Tarija y la provincia Cercado se encuentra localizado en el sur de Bolivia. La provincia Cercado tiene una sección única, con una superficie de 2.078km<sup>2</sup>. Para el año 2010 se estima una población total de 211.018 habitantes, de los cuales 102.889 son hombres y 108.129 mujeres de acuerdo a proyecciones del INE, con una densidad de 101 habitantes por Km<sup>2</sup>. Aproximadamente el 20,5 % de la población tiene menos de 14 años y solamente el 4% tiene más de 65 años.

## CAPITULO IV

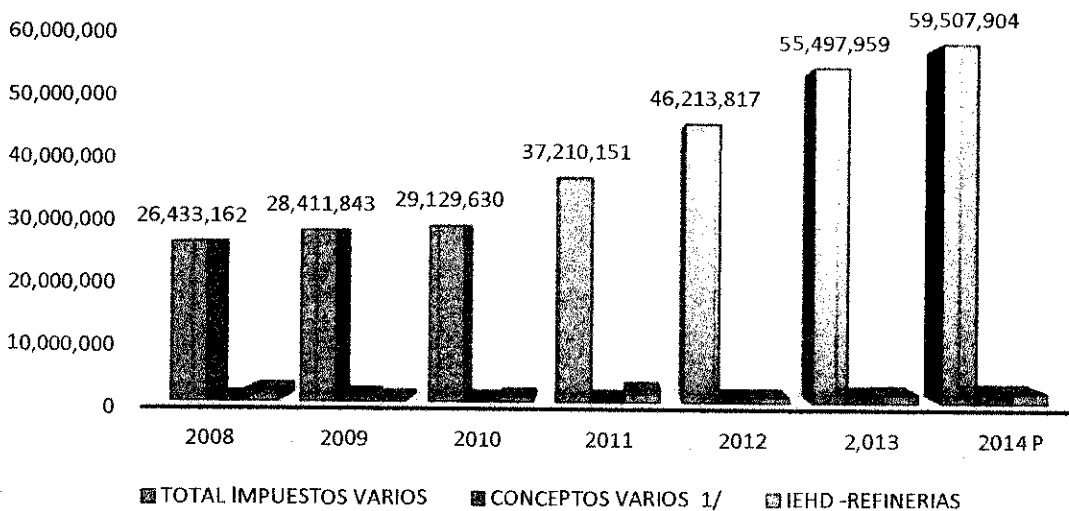
### 4.1. DESARROLLO PRÁCTICO

#### 4.1.1. ANALISIS DE LA ESTIMACION, HIPOTESIS Y RESULTADO DEL MODELO IMPOSITIVO BOLIVIANO

En este capítulo se hará un análisis de las recaudaciones tributarias de Bolivia por diferentes impuestos.

##### 4.1.1.1. COMPORTAMIENTO DE LOS INGRESOS

RECAUDACION DE IMPUESTOS INTERNOS - POR FUENTE DE INGRESO  
En Millones de Bolivianos

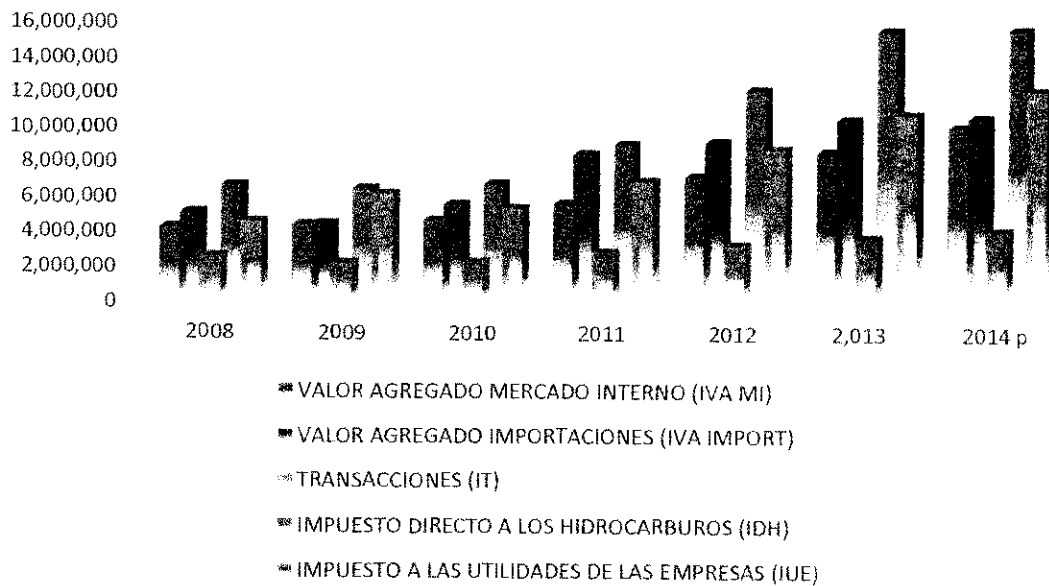


Elaboración: propio

Fuente: Boletín estadístico de Banco Central de Bolivia.

En toda la recaudación que realiza el Estado el 95% corresponde ingresos por fuente de impuestos interno a nivel nacional. Como se puede observar en el grafico el crecimiento significativo en los últimos años.

## PARTICIPACION DE LOS IMPUESTOS MAS IMPORTANTES EN TODA LA RECAUDACION



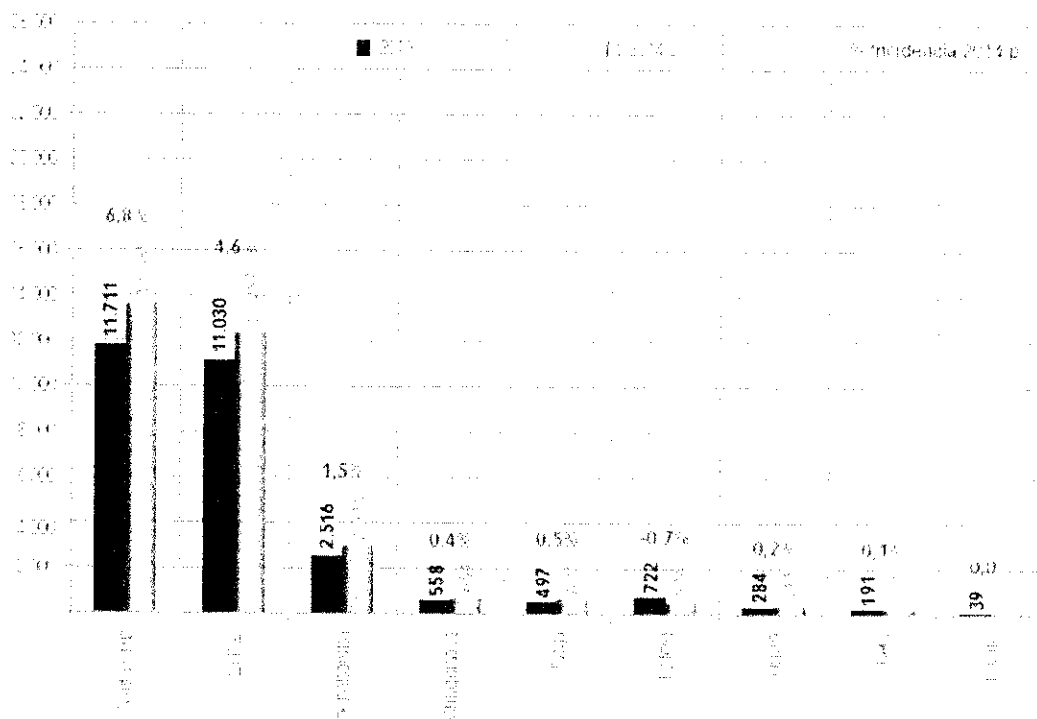
**Elaboración:** propio

**Fuente:** Boletín estadístico de Banco Central de Bolivia.

La principal fuente de ingresos para el Estado es el Impuesto directo a los Hidrocarburos (IDH) en un 29% en relación a otros impuestos que se muestra en la gráfica; como segundo ingreso es Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) con 22% de participación; y los otros fuentes como: El impuesto al Valor Agregado de importaciones (IVA IMPORT) con 22%, El impuesto al Valor Agregado mercado interno (IVA MI) con 18% y por ultimo a pesar de tener un porcentaje mínimo de gravamen El Impuesto a las Transacciones (IT) con un 9%.

### 4.1.1.2. RECAUDACION TRIBUTARIA POR DEPARTAMENTO

**Bolivia: Recaudación tributaria de mercado interno en efectivo, por departamento, 2013-2014(p)**  
(En millones de Bolivianos y porcentaje)



**Elaboración:** Viceministerio de Política Tributaria.

**Fuente:** Servicio de Impuestos Nacionales

A simple vista se puede observar que la mayor participación en recaudación tributaria es el departamento de Santa Cruz y La Paz, esto se debe a que la mayoría de las empresas están constituidas en esos departamentos, como también la presión tributaria de parte de impuestos interna de dicho departamento.

#### 4.1.2. ANALISIS DE LA PROBLEMÁTICA EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN

**4.1.2.1. ANÁLISIS DE LA LEY 843.** Entre los años 1982 y 1985, después de las crisis que sufrió nuestro país hiperinflacionaria más dura de toda su historia, por tanto, esta fue enfocada como un instrumental de políticas de estabilización y cambio estructural de la cual formaba parte la política tributaria, es así que el 29 de Agosto de 1985 se aprobó el famoso decreto 21060 denominado Nueva Política Económica Boliviana, el cual contiene un conjunto de instrumentos de políticas económicas entre las cuales se establece la reforma tributaria, debido a que el sistema tributario vigente hasta

entonces resultaba sumamente complejo en dos órdenes, por un lado la excesiva cantidad de gravámenes y por el otro la difícil tarea de determinar los mismos.

La Ley de Reforma Tributaria desde sus inicios pretendió un perfeccionamiento del sistema impositivo a través de la simplificación de los tributos, con la finalidad de frenar; la evasión y eliminar las posibilidades de corrupción administrativa en el proceso de recaudación, fue promulgada el 20 de Mayo de 1986, siendo más conocida como Ley 843, considerada el pilar fundamental de la reforma cuyo cuerpo legal busca que los tributos guarden relación entre sí facilitando la aplicación tributaria mediante la simplificación a tan sólo diez tributos de fácil aplicación.

La Ley de Reforma Tributaria, en el título X, abroga todas las normas legales que hayan creado impuestos y/o contribuciones hasta antes de su promulgación, así como toda norma legal reglamentaria o administrativa que las modifique o complemente, quedando únicamente en vigencia los impuestos establecidos por ésta, además, deroga las disposiciones relativas a impuestos y/o contribuciones creadas por los municipios y aprobadas por el Senado Nacional, cuyo hecho imponible sea análogo a los tributos creados por esta Ley, y que en un futuro, las municipalidades no aplicarán gravámenes cuyos hechos imponibles sean análogos a esta Ley y a la vez sean objeto de coparticipación. Esto significa que, la Ley 843, habría abolido del Sistema Tributario, las Ordenanzas de Patentes e Impuestos, sin embargo, el artículo 228 de nuestra Constitución establece que la Constitución Política del Estado es la Ley suprema del ordenamiento jurídico nacional y deberá aplicarse la misma con preferencia a cualquier ley o resolución. Como consecuencia de las abrogaciones y derogaciones efectuadas por la Ley 843, sufrieron modificaciones varios artículos de la Ley Orgánica de Municipalidades, entre ellos el artículo 95, cuyo texto dice: " ARTÍCULO 95.- (MODIFICADO) a objeto de establecer una delimitación del Dominio tributario entre el Gobierno Central y los Gobiernos Municipales, se señalan los siguientes criterios básicos.

1. - Dominio Tributario Exclusivo. Conforme a la Constitución Política del Estado, se reconoce a los gobiernos municipales la facultad de imponer dentro de su jurisdicción, patentes, tasas de servicio públicos municipales, contribuciones para obras públicas



municipales, e impuestos sobre hechos generados no gravados por tributos creados por el Gobierno Central, previa aprobación de la "Ordenanza de Patentes e Impuestos" por el Honorable Senado Nacional.

2. - Dominio Tributario de coparticipación. Corresponde a este concepto las participaciones a que tienen derecho las Municipalidades, conforme a las disposiciones legales en vigencia." (Ley 843) La Ley 843 fue modificada parcialmente por la Ley 1314, dentro los límites establecidas por la misma. Posteriormente, el 22 de Diciembre de 1994 el Congreso Nacional sancionó la Ley 1606 que introdujo cambios sustanciales en la Reforma, lo cual los analistas denominaron Reforma de la Reforma Tributaria, sin embargo, las directivas de política tributaria se sujetaron al proyecto inicial de la Ley de Reforma Tributaria. El Decreto Supremo 24013 de fecha 20 de mayo de 1995 establece las concordancias entre la Ley 843 y las modificaciones efectuadas por la Ley 1606, ordenando el texto de la Ley de Reforma Tributaria reconociendo la vigencia actual de 10 impuestos: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones, Impuesto Municipal a las Transferencias, Impuesto al Régimen Complementario al Valor Agregado, Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, Impuesto a los Consumos Específicos, Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, Impuestos a los Viajes al Exterior, Impuestos a los Hidrocarburos y Derivados, Impuestos sobre las Utilidades. De todos los impuestos establecidos por la Ley 843, para desarrollar el análisis de la problemática de la doble tributación sólo se tomaran en cuenta dos de los diez impuestos en vigencia, que son: el Impuesto a la Utilidad Empresarial y el Impuesto a las Transacciones, ya que sobre estos dos impuestos se desenvuelve el presente tema de investigación.

**4.1.2.2 ANALISIS DEL IMPUESTO A LA UTILIDAD EMPRESARIAL.** Este impuesto se aplica sobre la utilidad neta de las empresas, es decir, la utilidad bruta menos los gastos deducibles; que resultan de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, elaborados según los principios de contabilidad generalmente aceptados. De igual forma se consideran utilidades las contenidas en las declaraciones juradas de los sujetos pasivos no obligados a llevar registros contables.

La materia imponible incluye tanto los ingresos corriente operacionales resultante de las actividades lucrativas habituales así como los ingresos corrientes no operacionales como es el caso de la distribución de utilidades de otras empresas, los intereses y los alquileres. "Son sujetos pasivos de este gravamen todas las empresas públicas como privadas, cualquiera sea la forma jurídica de su organización, incluyendo las sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior.

Además, las empresas que extraigan, produzcan, beneficien, reformen, funden, y/o comercialicen minerales y/o metales; se dediquen a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos; generación, transmisión y distribución de energía eléctrica. Para aplicar de forma efectiva el impuesto a las utilidades, se entiende por Empresa toda unidad económica incluyendo las de carácter unipersonal que coordine los factores de producción en la realización de actividades industriales, además del ejercicio de profesionales liberales, prestación de servicios de cualquier naturaleza, alquileres y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de las actividades señaladas. En el caso de que las empresas tuvieran sucursales, dentro o fuera del territorio nacional, deben efectuar los registros contables correspondientes en forma separada de sus casas matrices, con el objeto de determinar si las utilidades provienen de fuente boliviana.

La legislación boliviana, entiende por empresa local de capital extranjero a aquella en que más del 50% del capital y/o poder de decisión corresponde a personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior. Con la finalidad de establecer una mejor forma de pago la ley 843, y el Decreto Supremo 24041 de 29 de Junio de 1995, al reglamentar el I.U.E, clasifica a los contribuyentes en:

- a) Sujetos obligados a llevar registros contables, que son todas las empresas comprendidas en el código de comercio, es decir, las sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales y las sociedades cooperativas.
- b) Sujetos no obligados a llevar registros contables, que son las empresas constituidas bajo las normas del código civil, que son asociaciones, fundaciones, etc.

c) Sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, entre los cuales están: médicos, abogados, dentistas, ingenieros, arquitectos, etc. En el caso de los contribuyentes de esta clase, se tomara como base de cálculo el total de los ingresos de la gestión, menos el Impuesto al Valor Agregado; sobre ese monto se calculará el 50% que correspondería a la Utilidad Presunta sujeta a impuesto, a ese porcentaje se aplicará el 25% de la alícuota del Impuesto a la Utilidad Empresarial, obteniendo el 10.875%, cuyo monto puede cancelarse hasta un 50% con facturas de gastos personales y el 50% restante en efectivo. La alícuota a aplicarse será del 25% sobre las utilidades netas imponibles, pero, en el caso de pagos o remisiones de renta de fuente boliviana a beneficiarios del exterior se debe retener el 25% de la Utilidad Neta Presunta.

El pago del impuesto vence a los ciento veinte días del cierre de gestión, dependiendo de las actividades que realiza el sujeto pasivo, además, el pago del I.U.E. correspondiente a una gestión pasada, constituye un pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, es decir, el pago del I.U.E. en abril, es compensado con el I.T de mayo.

Quedan exentas a los pagos de este impuesto las actividades del sector público, exceptuando las empresas públicas no financieras y las instituciones públicas financieras, además de aquellas que desarrollen actividades comprendidas en el Código de Comercio.

Asimismo están exentas de pago las asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas, tales como de beneficencia, religiosas, de caridad, educativas, culturales y otras. La exención no se realiza en forma automática, ya que el contribuyente o responsable está en la obligación de solicitar su reconocimiento ante la Administración Tributaria, previo cumplimiento de todos los requisitos previstos por ley.

Como este impuesto grava la utilidad empresarial, puede darse el caso de que el ente llamado a hacer efectivo el pago no haya obtenido utilidad alguna en la gestión, sino más bien, soporto pérdidas, en ese caso siempre que se compruebe que fue de fuente boliviana podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los años siguientes.

**4.1.2.3. ANALISIS DEL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES.** Este impuesto recae sobre los ingresos brutos devengados durante el período fiscal obtenido por personas naturales, jurídicas, empresas, públicas y privadas además de sociedades con o sin personería jurídica incluyendo las empresas unipersonales dedicadas al ejercicio del comercio, industria, profesión u oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios de cualquier índole tenga fin lucrativo o no.

Asimismo son objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia del dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos. El trabajo en relación de dependencia, el desempeño de cargos públicos, las exportaciones, las actividades del Estado, Departamento y Municipios, los intereses de cajas de ahorro y plazo fijo, la edición e importación de libros, diarios y revistas, los establecimientos educacionales privados incorporados a los programas de enseñanza oficial, la compraventa de acciones, debentures y títulos o valores quedan exentos de este gravamen. "Los contribuyentes que efectúen transmisión de dominio a título oneroso o gratuito de bienes inmuebles urbanos y rurales, vehículos automotores, aeronaves, motonaves, acciones, cuotas de capital presentarán las declaraciones y pagarán el impuesto dentro los diez (10) días hábiles posteriores a la fecha de formalización del hecho imponible." Los sujetos pasivos deben cancelar el 3% del valor total de la transacción o transferencia, que usualmente se conoce como ingreso bruto, por periodos mensuales, hasta el día 15 del mes siguiente, el mismo que será liquidado sobre la base de una declaración jurada presentada por el mismo. En el caso de que el I.U.E fuera mayor al I.T. y no pudiera ser compensado, el saldo se consolidará a favor del Estado, sin derecho a reintegro o devolución.

En el caso de transferencia eventual de bienes inmuebles y de vehículos Automotores, el Impuesto a las transacciones es de dominio municipal, pasando a denominarse **IMPUESTO MUNICIPAL A LAS TRANSFERENCIAS DE INMUEBLES Y VEHICULOS AUTOMOTORES.** No pertenecen al dominio municipal las transferencias de importadores, casas comerciales y/o fabricantes o constructores.

**4.1.2.4. ANALISIS DE LA LEY ORGÁNICA DE MUNICIPALIDADES.** Los municipios surgieron impulsados por las relaciones y necesidades generadas por los vecinos

domiciliados en una jurisdicción, sus características principales siempre fueron la autarquía y el carácter esencialmente urbano.

En el Alto Perú eran los Cabildos, una vez fundada la república desaparecieron, pero, la Ley de 12 de Noviembre de 1839 basada en el sistema municipal francés organizó las comunas nacionales con el nombre de Consejos, Juntas y Agencias municipales en substitución de los Cabildos. Mario Alzamora Valdez define como Municipio a la comunidad autónoma de personas asociadas por vínculos de tradición, localidad y trabajo, dentro el territorio de un Estado, dirigida por la autoridad que ella misma ha elegido para alcanzar los fines que le son inherentes. Debido a la importancia de los actos realizados por estos entes, no pueden quedar sujetos a reglas arbitrarias, por ello, el 9 de Enero de 2014 se creó la Ley 482 de Gobiernos Autónomos Municipales, la cual regula su naturaleza, atribuciones, fines jurisdicción y competencia de los Gobiernos Municipales.

En el cual de la mencionada Ley, regula el Sistema Financiero y Tributario de los municipios, el cual se encuentra conformado por el conjunto de normas que norman tanto la captación de recursos como su asignación para la prestación y ejecución de servicios u obras municipales, estableciendo que los ingresos municipales pueden ser de carácter ordinario y extraordinario, encontrándose en el primer grupo los impuestos, las tasas, las contribuciones especiales y de mejoras, además de las patentes municipales.

El régimen municipal, está regulado por el Título Tercero de la Constitución Política del Estado Plurinacional, señalando que el gobierno y la administración de los municipios está a cargo de los Gobiernos Municipales, los cuales en su calidad de gobiernos autónomos, con personería jurídica reconocida y patrimonio propio, representan a un conjunto de vecinos asentados en una jurisdicción territorial y tienen por finalidad satisfacer sus necesidades de vida en comunidad.

El Gobierno Municipal, en las Capitales de Departamento, es ejercido por el Alcalde y el Consejo Municipal, el primero posee potestad ejecutiva, administrativa y técnica; el segundo tiene facultades normativas y legislativas dentro de las cuales se encuentran la elección de Alcaldes, aprobación de ordenanzas y reglamentos, además de imponer

tributos que sean únicamente tasas o patentes, cuya creación requerirá de la aprobación previa del Senado, basada en un dictamen Técnico del Poder Ejecutivo. La Ley de Gobiernos Autónomos Municipales, puede considerarse una ley en blanco, porque, para conocer específicamente las actividades y sujetos gravados por la patente municipal debemos recurrir a la Ordenanza Municipal que la crea.

Los Tributos denominados patentes municipales, son aquellos cuyo hecho generador es la autorización o permiso anual o eventual que conceden los municipios para el funcionamiento de toda actividad económica en general dentro de su jurisdicción, en consecuencia es un tributo es de carácter netamente departamental o regional. Según el tratadista Guillermo Cabanellas, Actividad Económica, en lo individual implica un desempeño profesional o consideración patrimonial desde el punto de vista de la obtención de recursos monetarios o desde la producción que puede ser objeto de enajenación lucrativa, en la esfera pública puede considerarse una explotación de la riqueza nacional para fomentar el bienestar general y procura recursos para el Estado. El monto a cancelar por este impuesto es determinado en función a la actividad económica realizada, según la clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), la misma que contempla tanto la ubicación como superficie.

Además de otros aspectos técnicos, cuya aplicación está basada en el uso de parámetros expresados en tablas específicas que se anexan como parte indisoluble de la ordenanza que las crea. Tanto el transporte aéreo como terrestre, el ejercicio de actividades independientes y libres realizadas por personas jurídicas y naturales, tales como Profesionales y Técnicos Independientes, Notarios de Fe Pública, Oficiales de Registro Civil, Libre Cambistas y otros, son considerados objeto de la patente municipal. Se puede considerar sujetos pasivos de este tributo a todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas con o sin personería que realicen actividades dentro la jurisdicción municipal y den origen al hecho imponible. Asimismo, alcanza a aquellas personas los que participen como actores, pintores, representantes, gestores, auspiciadores, propietarios y otras condiciones similares en espectáculos y actos recreativos, bingos, loterías y similares, así como los que extraigan materiales de Construcción y realicen transformación de ganado en alimento y cuero. Para el caso de propietarios de clubes privados y deportivos la responsabilidad de cancelar y hacer

efectivo el pago de la patente respectiva, es compartida de manera solidaria con sus concesionarios o administradores, por la realización de actividades económicas efectuadas por los mismos.

Quedan exentos del pago de la patente las asociaciones, fundaciones o instituciones religiosas, culturales, deportivas y gremiales con o sin personería jurídica cuya finalidad no sea lucrativa, los beneméritos en caso de realizar actividades directas. Para gozar de este privilegio, los sujetos pasivos deberán obtener del Administración tributaria Municipal, la resolución administrativa donde se expresa claramente la exención, asimismo obtener el respectivo Certificado de Funcionamiento con la leyenda "Exento de la Patente de Funcionamiento". Sí, el contribuyente tuviese más de una actividad comercial la exención alcanzará únicamente a la primera actividad registrada en el Padrón Municipal, pero cualquiera sea el caso se mantiene la obligación de presentar su declaración jurada en los términos establecidos por ley.

El plazo para cancelar este tributo vence a los 180 días siguientes al del cierre de Gestión, aunque en casos especiales se paga a momento de obtenerse la autorización. El hecho de pagar dentro los términos da lugar a un descuento del 10% como una manera de incentivo. El proyecto del Código Tributario que se encuentra actualmente en estudio en la Cámara de Diputados, entre las modificaciones sustanciales que establece, contempla la introducción de las Patentes Municipales a dicho cuerpo legal, dentro la clasificación de los tributos, indicando su definición, características y otros elementos esenciales de las mismas, de tal manera que para su aplicación ya no será necesario recurrir a la Ley Orgánica de Municipalidades o a la Ordenanza Municipal respectiva.

Haciendo un estudio comparativo del hecho generador del Impuesto a la Utilidad Empresarial e Impuesto a las Transacciones, se puede realizar un análisis comparativo de sus hechos generadores, frente al de la Patente Municipal. El Impuesto a la Utilidad Empresarial y el impuesto a las Transacciones, guardan una estrecha relación entre sí, ya que poseen hechos imposables análogos, que a primera vista nos haría afirmar que gravan las mismas actividades con otro nombre. Si bien los tres impuestos recaen sobre el mismo universo de contribuyentes, es decir, personas naturales o jurídicas

que presten servicios como ser profesiones liberales u oficios independientes, en el fondo cada uno posee características propias. El I.U.E al gravar los actos realizados por profesionales libres o personas dedicadas a oficios, al momento de ser cancelado, abre la posibilidad de efectuar una operación denominada compensación, la cual se materializa con el Impuesto al Valor Agregado, consistente en amortiguar un 50% la suma a pagarse en favor del sujeto activo, esto significa que a la conclusión de la gestión fiscal, del 25% de la utilidad neta presunta a cancelarse, deberá abonar sólo el 12.5% como utilidad presunta en efectivo, siempre y cuando el contribuyente hubiese guardado sus notas fiscales como comprobantes.

En caso de tratarse de Empresas y Beneficios del Exterior, el pago a efectuarse puede considerarse un pago a cuenta del I.T. En consecuencia, si al cierre de la gestión el ente llamado a pagar el impuesto obtuvo utilidades, el Impuesto a las Transacciones no será cancelado en su totalidad sino simplemente, la diferencia o saldo que resultare entre ambos. Como se puede ver, el pago del Impuesto a las Transacciones en su totalidad, estaría sujeto a condición, la cual sería que el Impuesto a la Utilidad Empresarial, no hubiese sido abonado como parte de pago debido a que el sujeto pasivo soporto pérdidas al finalizar la gestión.

El I.U.E., recaen sobre actividades que tienen finalidad netamente lucrativa, ya que los sujetos pasivos de estos impuestos siempre se ven favorecidos por la obtención de un beneficio de carácter patrimonial debido a que los actos realizados son siempre onerosos y se realizan de manera continua y permanente.

El I.T. grava los ingresos brutos devengados por el ejercicio de cualquier actividad lucrativa o no lucrativa, es decir, no importa si los actos efectuados por el contribuyente son a título gratuito y no le van a impartir ningún tipo de rédito, ni a corto ni largo plazo, más aún si las actividades enmarcadas dentro este impuesto se desarrollan de manera eventual o por lo menos no se llevan a cabo frecuentemente, si bien este impuesto va asociado al I.V.A, debería ser cancelado por las empresas y no así por los consumidores, en la práctica no ocurre esto ya que las empresas cargan a las familias el pago del mismo.



Las Patentes Municipales, en su calidad de tributos regionales, son cobrados por las alcaldías bajo la denominación de Licencias o Permisos de Funcionamiento por la realización de actividades económicas dentro su jurisdicción, es decir, recaen sobre el desempeño de actividades profesionales o patrimoniales que buscan la obtención de recursos monetarios, incluyéndose dentro las mismas enajenaciones con fin lucrativo, sin importar que dichas actividades se desarrollen de manera habitual o eventual, no existiendo además, posibilidad de trasladar el tributo al contribuyente, ni efectuarse compensación con algún impuesto similar, como acontece en el caso del I.U.E y el I.T., debiendo cancelarse la patente, en base a tablas que consideran diversos criterios dependiendo de la actividad realizada por el sujeto pasivo y no en proporción a sus ingresos, es decir, el monto a abonarse a favor del sujeto activo, ya se encuentra fijado con anterioridad a la realización de toda actividad económica.

El régimen impositivo municipal, hasta antes de la Ley 843, establecía mediante ordenanzas municipales, "patentes fijas y patentes específicas", las cuales debían ser pagadas periódicamente las primeras y por una sola vez como "licencias de funcionamiento" las segundas. Que al promulgarse dicha ley de reforma tributaria y creándose el I.V.A, Transacciones y Complementario al I.V.A, ya no corresponde el pago de "patente fija" al ejercicio profesional, en aplicación del art.95 de dicha ley, además, la coparticipación tributaria establecida en su art. 89 inc. b), en consecuencia, no puede gravarse ese mismo ejercicio profesional como aparece en la Ley de Gobiernos Autónomos Municipales constituyendo "doble tributación".

Las Ordenanzas Municipales, dictadas por el Honorable Senado Nacional, estarían violando el Artículo 300 numeral 19 de la Constitución Política del Estado, Artículo 37 del Código Tributario y preceptos de la ley 843. Por otra parte La Ordenanza de Impuestos y Patentes impugnada, no es inconstitucional, ya que son aprobadas por el Honorable Senado, en cumplimiento del art. 300 numeral 20 de la Constitución Política del Estado .Creación y administración de tasas, patentes.; La mencionada ordenanza cumple con las determinaciones de la ley 843, que modificó el art. 95 y que éstas tienen la "facultad de imponer dentro su jurisdicción patentes, tasas de servicio público, contribuciones para obras públicas municipales e impuestos sobre hechos generados, no gravados, por tributos creados por el gobierno central, previa aprobación de las

Ordenanzas por el Honorable Senado”, hecho que evidencia el reconocimiento de la coexistencia del Sistema Tributario fiscal con el sistema Tributario Municipal, es así que, el art. 89 de la mencionada ley, al referirse a la “coparticipación de impuestos” entre el gobierno Central, los departamentos, las municipalidades, y las universidades, establece los porcentajes correspondientes a cada entidad, lo cual es corroborado por el art. 95 de la misma, al derogar todas las disposiciones legales relativas a imposiciones creadas por los municipios, cuyos hechos impositivos sean análogos a los tributos creados por esta ley, mandando para el futuro que, las municipalidades no podrán imponer gravámenes cuyos hechos impositivos sean análogos y simultáneamente sean objeto de coparticipación.

Al referirse, al hecho generador o imponible, se basa en el tenor del art. 37 del Código Tributario, que para el caso, en el art 72 de la ley 843, cuando a la letra dice: “El ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, oficio o negocio, estará alcanzado con el impuesto que crea este título”, por lo cual una ordenanza municipal posterior, no podría crear una imposición basada en un hecho imponible análogo al creado por la Ley de Reforma Tributaria, aunque fuera con diferente denominación como patente, licencia de funcionamiento, etc., ya que el hecho generador, es innegablemente el mismo, o sea, ejercicio de una profesión.

La ley 843 al legislar como ley especial en materia impositiva y modificar la propia Ley Gobiernos Autónomos Municipales, en este rubro; ha sentado las bases para imponer una política tributaria más coherente y unificada, evitando la aparición de varios sujetos activos, como sucedía hasta antes de la promulgación de dicha ley, si bien en su aspecto formal, la Ordenanza Municipal, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, ha cumplido con la Carta fundamental, se ha basado en un hecho generador similar al creado por la Ley 843, estableciendo una evidente “doble tributación”, transgrediendo la ley 843 y violando el art. 13 de nuestra Constitución. Por ello, al dictarse Ordenanzas Municipales de esta naturaleza, se atenta derechos fundamentales de las personas, como el derecho a trabajar y a dedicarse a una actividad lícita, “en condiciones que no perjudiquen el bien colectivo”.

#### **4.1.3. ANALISIS EN HECHO GENERADOR DE PATENTES MUNICIPALES**

Patentes municipales es creado por las ordenanzas municipales por las atribuciones otorgadas en la constitución política del Estado a los municipios.

En Art. 9 de la ley 2492 lo define a los patentes municipales conforme a lo previsto por la constitución política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

Y en la Ley municipal la habitualidad de la actividad económica clasifica a las patentes de funcionamiento en permanente y eventual.

- Patente de funcionamiento permanente, es la autorización o permiso anual para el funcionamiento de toda actividad económica.
- Patente de funcionamiento eventual, es la autorización o permiso temporal que se otorga por actividades realizadas en lugares o espacios específicos, autorizados por el Gobierno Municipal, actividades religiosas, artesanales, fiestas patrias, ferias navideñas, cosos y otros.

La base de cálculo de la patente de Funcionamiento Permanente estará en función al tipo de actividad económica, ubicación y superficie, cuya forma de aplicación será determinada utilizando factores y parámetros expresados en tablas específicas; basado en el modelo de tabla sugerido por el Viceministerio de Política Tributaria.

La patente municipal tiene como hecho generador el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorización o permiso anual o eventual para la realización de toda actividad económica en la jurisdicción municipal.

Son sujetos pasivos de la patente, las personas naturales y jurídicas, públicas o privadas, con o sin personería jurídica, incluidas las empresas unipersonales, que realicen cualquier actividad económica, permanente, temporal o eventual dentro de la jurisdicción municipal.

#### **4.1.4. EFECTOS DE PATENTES MUNICIPALES EN LOS CONTRIBUYENTES**

En este punto se enfatizar en el efecto que causa los patentes municipales a las personas sujetos a este impuesto.

Para realizar este análisis tomaremos en cuenta el un Estado de Resultado; en el cual podemos observar que económica para un sujeto pasivo no es de gran importancia el pago de este impuesto en el resultado anual, sin embargo se estaría violando sus derechos fundamentales de la Constitución Política del Estado. Haciendo énfasis en su hecho generador; si bien es una autorización de competencia de las municipalidades este pago no debería realizarse en forma continua. En el Estado de Resultado de Comercial EMSIL que mostraremos a continuación se puede observar un pago que se realizó como un impuesto municipal que afecta directamente al resultado que se podría comparar con el Impuestos a las Transacciones e Impuesto a las Utilidades de las Empresas de esta forma generando una doble tributación de impuestos municipales con impuestos nacionales.

COMERCIAL EMSIL

ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO

Por los Periodos: 1º Enero al 31 de Diciembre de los Años

(Expresado en Bolivianos)

	Dec-14	Dec-15
Ventas Netas	218,700	234,870
Costo de Ventas	48,352	50,670
<b>Utilidad Bruta en Ventas</b>	<b>170,348</b>	<b>184,200</b>
<b>Gastos de Operación</b>	<b>164,329</b>	<b>174,694</b>
<b>Gastos de Administración y comercialización</b>	100,550	105,013
Sueldos y Cargas Sociales	48,567	51,215
Gastos Funcionamiento	37,896	38,450
Depreciaciones	14,087	15,348
<b>Gastos Financieros</b>	6,890	6,780
<b>Gastos Tributarios</b>	56,889	62,901
Impuesto a las transacciones	54,679	60,567
Impuestos municipales	1,230	1,354
Patentes municipales	980	980
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>6,019</b>	<b>9,506</b>
Otros Ingresos	1,234	1,034
Otros Egresos	985	959
<b>Utilidad de la Gestión</b>	<b>6,268</b>	<b>9,581</b>

## CAPITULO V

### CONCLUSION

Luego de recopilar la información necesaria con respecto a los hechos generadores de los impuestos a las Transacciones, utilidades de las empresas y patentes municipales, se procedió al análisis de los mismos, con lo que se pudo demostrar las causas por las que se considera como doble tributación a la patente Municipal frente a los hechos generadores de los impuestos antes mencionados, causas como la necesidad de recaudación económica, donde con tal de cubrirlas se realiza el cobro de la Patente Municipal más en forma recaudatoria que en forma de cobro de autorización así como que la base imponible del impuesto a las transacciones y de las utilidades donde ambas graban las actividades económicas

En tal sentido se llegó a la conclusión de que si bien en el artículo 9 de la ley 2492 (código tributario) dice que el hecho generador de la patente municipal es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas, en la práctica el estado no es propietario directo de los espacios donde se desarrolla la actividad, por lo tanto más se estaría tomando como hecho generador la actividad económica, es decir el ingreso.

En ese sentido tendría un similar hecho generador al del impuesto a las transacciones y el impuesto a las utilidades de las empresas por lo que en ese caso si existiría una doble tributación.

## BIBLIOGRAFIA

- BOLIVIA Constitución política del Estado, U.P.S Editorial S.R.L. 2009
- BOLIVIA Código tributario, La Paz, Imprenta U.P.S., 2011
- BOLIVIA Ley N°843 Ley de Reforma Tributaria y Decretos Reglamentarios, La Paz, Imprenta U.P.S. 2000
- BOLIVIA Ley 482 de Gobiernos Autónomos Municipales 2014.
- Guillermo Cabanellas Diccionario Enciclopédico De Derecho Usual. 2da. Edición, revisada, actualizada y ampliada, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires – República Argentina
- Cabrera Carlos Elementos para el Debate y la Concertación del Nuevo Régimen Autonómico 2007.
- Villegas Hector B. Cursos de finanzas, derecho financiero y tributario, 7a. Edición.
- AIT-Memoria\_V\_Jornadas Jornadas de derecho Tributario, 2012
- Ordenanza Municipal Tarija-Bolivia, Honorable Concejo Municipal, 20/2013 2013
- Manuel Ossorio Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y Sociales. Buenos Aires-Argentina, 2a Edición obra actualizada, 1997.